

TARTU ÜLIKOOL  
ÕIGUSTEADUSKOND  
Avaliku õiguse osakond

Diana Talpsepp

**MAKSUHALDURITE KOOSTÖÖ DIREKTIIVIST TULENEVA  
TEAVITAMISKOHUSTUSE KOOSKÕLA ADVOKAADI  
KONFIDENTSIAALSUSKOHUSTUSEGA, ISIKU PRIVAATSUSÕIGUSEGA NING  
ENESE MITTESÜÜSTAMISE PRIVILEEGIGA**

Magistritöö

Juhendaja  
*MA Ivo Vanasaun*

Tallinn  
2019

# SISUKORD

<b>SISSEJUHATUS</b> .....	3
<b>1. TEAVITAMISKOHUSTUSE KOOSKÕLA ÕIGUSKORRAGA</b> .....	10
1.1. Aruantavad piiriülesed maksuskeemid .....	10
1.2. Teabe esitamise kohustuse tekkimise aeg .....	13
1.3. Teavitamiskohustuse tagasiulatuv jõud .....	18
<b>2. DIREKTIIVI KOOSKÕLA ADVOKAADI KUTSEALADUSE HOIDMISE KOHUSTUSEGA</b> .....	20
2.1. Advokaat kui vahendaja direktiivi tähenduses .....	20
2.2. Maksunõustamine kui õigusteenus advokatuuriseaduse tähenduses .....	23
2.3. Advokaadi ja kliendi vaheline usaldussuhe .....	27
2.3.1. Advokaadi ja kliendi teabevahetuse konfidentsiaalsus Euroopa inimõiguste kohtu praktikas .....	27
2.3.2. Teabevahetuse konfidentsiaalsus Euroopa Liidus .....	28
2.3.3. Advokaadi konfidentsiaalsuskohustuse piiramine .....	30
<b>3. TEAVITAMISKOHUSTUS ISIKU PÕHIÕIGUSTE VALGUSES</b> .....	38
3.1. Teabe esitamise kohustus kui isiku privaatsusõiguse riive .....	38
3.1.1. Põhiõiguste riive ning proportsionaalsuse põhimõte .....	38
3.1.2. Privaatsusõiguse riive proportsionaalsus .....	41
3.2. Enese mittesüüstamise privileeg .....	46
3.2.1. Enese mittesüüstamise privileeg teavitamiskohustuse kontekstis .....	46
3.2.2. Enese mittesüüstamise privileeg kohtupraktikas .....	52
<b>KOKKUVÕTE</b> .....	58
<b>ABSTRACT</b> .....	61
<b>KASUTATUD LÜHENDID</b> .....	64
<b>KASUTATUD ALLIKAD</b> .....	65

## SISSEJUHATUS

Agressiivne maksuplaneerimine on maksusüsteemi tehniliste aspektide või kahe või enama maksusüsteemi vaheliste erinevuste ära kasutamine, mille alla subsumeerib Euroopa Komisjon ka tulumaksukoormuse vähendamise võimaluste ülemäärase kasutamise. Laialt levinud agressiivne maksude planeerimine tähendab riikide jaoks väiksemat tulu ja toob kaasa mõnede maksumaksjate ebaõiglase panuse, tekitades sellega ettevõtete vahelisi konkurentsimoonutusi.<sup>1</sup> Rahvusvaheline kogukond näeb agressiivset maksuplaneerimist kui väga tõsist probleemi ning seda on väljendanud ka G20 oma 2013. aasta septembris Peterburis toimunud tippkohtumisele järgnevalt avaldatud juhtide deklaratsioonis. Piiriülene maksude vältimine ja maksudest kõrvalehoidumine kahjustab riikide rahandust ning rahva usaldust maksusüsteemi õigluse vastu. G20 liikmesriigid kiitsid deklaratsioonis heaks plaanid nimetatud probleemide lahendamiseks ja pühendusid oma eeskirjade muutmisele, et võidelda maksude vältimise, kahjulike tavade ja agressiivse maksuplaneerimisega.<sup>2</sup>

Viimastel aastatel on vajadus agressiivse maksuplaneerimise ennetamise ning tõkestamise järele mänginud olulist rolli nii rahvusvaheliste organisatsioonide ja institutsioonide, nagu seda on Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon (edaspidi: OECD), Euroopa Liit (edaspidi: EL) ja Ühinenud Rahvaste Organisatsioon (edaspidi: ÜRO), kui ka riiklike maksuametite jaoks.<sup>3</sup> Agressiivse maksuplaneerimisega võitlemiseks ning selle ennetamiseks on EL kehtestanud mitmeid direktiive, sealhulgas nõukogu 12. juuli 2016 direktiiv (EL) 2016/1164<sup>4</sup>, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad (edaspidi: ATAD I), nõukogu 29. mai 2017 direktiiv (EL) 2017/952<sup>5</sup>, millega muudetakse direktiivi (EL) 2016/1164 kolmandate riikidega seotud hübriidsete ebakõlade osas (edaspidi: ATAD II) ning nõukogu 25. mai 2018 direktiiv (EL) 2018/822<sup>6</sup>, millega muudetakse

---

<sup>1</sup> S. Loretz jt. European Commission. Institute for Advanced Studies. Aggressive tax planning indicators. Final Report. October 2017, lk 20. Arvutivõrgus: <https://www.politico.eu/wp-content/uploads/2018/03/Study-on-ATP-indicators.pdf> (15.12.2018).

<sup>2</sup> G20 Leaders' Declaration. Saint Petersburg Summit. 5-6 September 2013, lk 4. Arvutivõrgus: <https://www.oecd.org/g20/summits/saint-petersburg/Saint-Petersburg-Declaration.pdf> (15.12.2018).

<sup>3</sup> J. M. Calderón Carrero, A. Quintas Seara. The Concept of 'Aggressive Tax Planning' Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning. – Intertax. Vol 44 2016/3. p 206-226, lk 206. Arvutivõrgus: <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI2016015> (15.12.2018).

<sup>4</sup> Nõukogu direktiiv (EL) 2016/1164, 12. juuli 2016, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad. – ELT L 193/1.

<sup>5</sup> Nõukogu direktiiv (EL) 2017/952, 29. mai 2017, millega muudetakse direktiivi (EL) 2016/1164 kolmandate riikidega seotud hübriidsete ebakõlade osas. ELT L 144/1.

<sup>6</sup> Nõukogu direktiiv (EL) 2018/822, 25. mai 2018, millega muudetakse direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas aruantavate piiriüleste skeemide puhul. – ELT L 139/1.

direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas aruandavate piiriüleste skeemide puhul. Viimase puhul on tegemist maksuhaldurite koostöö direktiivi 25. mail 2018. a vastu võetud kuuenda muudatusega (edaspidi: DAC6<sup>7</sup>). Kuivõrd piiriüleste tehingute maht on tänapäeva ühiskonnas üha suurenemas, on agressiivse maksuplaneerimise vastases võitluses eriti oluline riikidevaheline koostöö. DAC6 sätestabki liikmesriikidele kohustuse võtta vastu sätteid, mis kohustavad nii maksunõustajaid kui vahendajaid ning teatud juhtudel ka maksumaksjaid, teavitama maksuhaldurit kõigist piiriülestest skeemidest, millel on vähemalt üks DAC6 IV lisas loetletud tunnus (edaspidi: aruandav piiriülene skeem). Sellise agressiivse maksumeetme rakendamisega püüab EL luua uue direktiiviga terviklikku raamistikku, mille abil võimaldatakse võimalikult paljude maksustamise vältimise skeemide tuvastamine.<sup>8</sup> Sisuliselt tähendab see seda, kui skeemi peamiseks või üheks peamistest eelistest võib olla maksueelis, tekib vahendajal aruandluskohustus maksuhalduri ees. Muuhulgas näeb direktiiv ette, et liikmesriigid peavad kehtestama ka sanktsioonid maksuhaldurite koostöö direktiivi alusel vastuvõetavate riigisiseste õigusnormide rikkumise eest ning need peavad olema tõhusad, proportsionaalsed ja hoiatavad.

Autor nõustub, et agressiivne maksuplaneerimine on saamas üha suuremaks probleemiks ning sellega võitlemiseks tuleb aina uusi lahendusi leida. Küll aga on olulised vahendid, mida selleks valitakse ning me ei tohiks lähtuda N. Machiavelli poolt sõnastatud teesist: „Eesmärk pühitseb abinõu“. Agressiivse maksuplaneerimise vastane võitlus ei tohiks muutuda ainsaks eesmärgiks, mis jätaks kõrvale teised olulised õigused ning nende kaitse.

Käesoleva magistritöö probleem seisneb DAC6-st tuleneva ulatusliku teavitamiskohustuse kehtestamises, mis võib ühelt poolt riivata isiku Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooniga<sup>9</sup> (edaspidi: EIÕK) tagatud põhiõigusi ning teisalt olla vastuolus Eestis kehtiva advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustusega. Probleemi olulisust rõhutab asjaolu, et varem ei ole nii ulatuslikku teavitamiskohustust tagasiulatuvalt kehtestatud. Niivõrd ulatuslik kohustus võib aga riivata ebaproportsionaalselt nii isiku põhiõigusi kui ka advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustust.

---

<sup>7</sup> Direktiivi lühend tuleb selle ingliskeelsest nimetusest: *Administrative Cooperation Directive*.

<sup>8</sup> Council of the EU. Corporate tax avoidance: Transparency rules adopted for tax intermediaries. – Press Release 288/18. Brussels. 25 May 2018. Arvutivõrgus: <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2018/05/25/corporate-tax-avoidance-transparency-rules-adopted-for-tax-intermediaries/> (17.12.2018).

<sup>9</sup> Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon. – RT II 2010, 14, 54.

Probleemi aktuaalsust rõhutab asjaolu, et Eesti peab DAC6 üle võtma hiljemalt 1. jaanuariks 2020, kuid käesoleva magistritöö valmimise hetkeks ei ole veel vastavasisulist eelnõu, millega võetakse direktiivist tulenev teavitamiskohustus üle Eesti riigisisesse õigusesse, avaldatud. Liikmesriikide vahendajad peavad oma teavitamiskohustust hakkama täitma alates 1. juulist 2020. a ning esimene teavitus tuleb maksuhaldurile esitada hiljemalt 31. augustiks 2020. a. Maksukorralduse seaduse<sup>10</sup> (edaspidi: MKS) §-i 4<sup>1</sup> kohaselt peab maksuseaduse (samuti selle muudatuse) vastuvõtmise ja jõustumise vahele, üldjuhul jääma vähemalt kuus kuud. Antud juhul on aga direktiivi ülevõtmise kohustus liikmesriikidele teada juba 2018. aasta kevadest, mistõttu Eesti seadusandjal puudub objektiivne põhjus (näiteks majanduskriis ning sellest tulenevad vältimatud maksutõusud), miks oleks nimetatud kuue kuu reegli eiramine põhjendatud. Direktiivist tulenevad kohustused mõjutavad vahendajaid juba enne DAC6 üle võtmist riigisisesse õigusesse, sest maksuhaldurit tuleb teavitada kõigis aruandavatest piiriülestest skeemidest, mille rakendamiseks on astunud esimesed sammud alates 25. maist 2018 aastal. Seega peaksid vahendajad, eriti ettevõtjana tegutsevad vahendajad, kes sõlmivad piiriüleseid tehinguid, omama süsteemi, et omada ülevaadet kõigist potentsiaalsetest aruandavatest piiriülestest tehingutest, mis võivad osutuda teavitamiskohustuse objektiks, et oma teavitamiskohustust õigeaegselt täita.

Käesoleva töö eesmärgiks on välja selgitada, kas DAC6-st tulenev teavitamiskohustus on piisavalt selgelt määratletud ning kas kohustuse direktiivis esitatud kujul üle võtmine ja rakendamine on Eesti õigusruumis õiguspärane ega ole vastuolus advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustuse ega isiku EIÕK-st tulenevate põhiõigustega.

Autor on seisukohal, et DAC6-st tulenev aruandavate piiriüleste skeemide kohta info avaldamise kohustus maksuhalduri ees ei ole piisavalt selge ja piiritletud, et kohustatud isikutel oleks seda võimalik korrektselt ning õigeaegselt täita. Lisaks on tegemist tagasiulatuva kohustusega, sest maksuhaldurit tuleb teavitada tehingutest, mille sõlmimiseks on esimesed sammud astunud juba alates 25. maist 2018, mis võib olla vastuolus Eesti õiguskorraga. Sellest tulenevalt püstitab töö autor ka käesoleva töö esimese hüpoteesi, milleks on: DAC6 alusel kehtestatud aruandmise kohustus ei ole direktiivis piisavalt selgelt määratletud ning sellise teavitamiskohustuse tagasiulatuva kehtestamine on Eestis kehtiva õiguskorraga vastuolus.

---

<sup>10</sup> Maksukorralduse seadus. – RT I, 13.03.2019, 57.

Lisaks on autori hinnangul DAC6-st tulenev aruandavate piiriüleste skeemide kohta info avaldamise kohustus maksuhalduri ees vastuolus advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustusega. Eesti õigusesse ei ole käesolevaks hetkeks veel direktiivist tulenevaid kohustusi üle võetud, mis tähendab, et mitmed küsimused on tänaseni veel lahendamata. Sealjuures ei ole üheselt selge, kuidas mõjutab DAC6 advokaadi ja kliendi vahelist suhet, kuidas mõjutab direktiivist tulenev kohustus advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustust ning kas advokaat üldse on DAC6 mõistes vahendaja. Eestis reguleerib advokaadi ning kliendi vahelist usaldussuhet advokatuuriseaduse<sup>11</sup> (edaspidi: AdvS) §-id 43 ja 45, millest tuleneb muuhulgas ka advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustus. Ka Eesti Advokatuuri Eetikakoodeksi<sup>12</sup> (edaspidi: Advokatuuri Eetikakoodeks) § 5 sõnastab selgelt, et advokaadi ja kliendi vaheline suhe rajaneb usaldusel, mistõttu on teave, mis on advokaadile teatavaks saanud seoses õigusteenuse osutamisega, konfidentsiaalne. Kutsesaladuse hoidmise kohustus ei puuduta üksnes advokaatide igapäevategevust – kutsesaladust on kohustatud hoidma ka teiste elualade esindajad nagu notarid, vaimulikud ja arstid.<sup>13</sup> Advokaatidele on demokraatlikus ühiskonnas usaldatud fundamentaalne roll – isiku kaitsmine. Siiski ei ole neil võimalik seda olulist ülesannet täita, kui neil ei ole võimalik oma klientidele tagada nendevahelise suhtluse konfidentsiaalsust.<sup>14</sup> Konfidentsiaalsuse nõue on kliendi, mitte advokaadi privileeg.<sup>15</sup> Advokaadi ning kliendi vahel tekkivast usaldussuhtest sõltub muuhulgas ka igapäevase õiguse õiglasele kohtulikule arutamisele, sealhulgas enese mittesüüstamisele.<sup>16</sup> DAC6 kehtestab liikmesriikidele küll teatava diskretsiooni ning lubab liikmesriikidel teavitamiskohustusest vabastada isikud, kellel on seadusest tulenev kutsesaladuse hoidmise kohustus, kuid kuna Eesti ei ole käesolevaks hetkeks direktiivi riigisisesele õigusesse üle võtnud, ei ole selge, kas advokaatide kutsesaladuse hoidmise kohustust otsustatakse piirata või kantakse teavitamiskohustus sellisel juhul üle advokaadi poole pöördunud kliendile.

Sellest tulenevalt püstitab autor käesoleva töö teise hüpoteesi: DAC6-st tulenev teavitamiskohustus on vastuolus advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustusega ning selle

---

<sup>11</sup> Advokatuuriseadus. – RT I, 20.12.2018, 4.

<sup>12</sup> Eesti Advokatuuri üldkogu. Eesti Advokatuuri Eetikakoodeks. Muudetud 01.03.2013. Arvutivõrgus: <https://www.advokatuur.ee/est/oigusaktid/eetikakoodeks> (17.12.2018).

<sup>13</sup> U. Lõhmus. Advokaadi ja kliendi usaldussuhe ja selle piirid. – Juridica 2007/9, lk 608.

<sup>14</sup> European Court of Human Rights. Factsheet – Legal professional privilege. October 2018, lk 1. Arvutivõrgus: [https://www.echr.coe.int/Documents/FS\\_Legal\\_professional\\_privilege\\_ENG.pdf](https://www.echr.coe.int/Documents/FS_Legal_professional_privilege_ENG.pdf) (15.01.2019).

<sup>15</sup> A. Denning. The Due Process of Law. London: Butterwords 1980, lk 29.

<sup>16</sup> European Court of Human Rights. Factsheet (viide 14), lk 1.

piiramine direkttiivist tuleneva teavitamiskohustuse täitmiseks ei ole proportsionaalne ega õigustatud.

Kui seadusandja otsustab advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustust direkttiivist tuleneva erandi alusel mitte piirata ning kannab direktiivi alusel teavitamiskohustuse üle advokaadi kliendile, peab teavitamiskohustust täitma advokaadi poole pöördunud klient. Muuhulgas näeb DAC6 ette, et liikmesriigid peavad kehtestama ka sanktsioonid DAC6 alusel vastuvõetavate riigisiseste õigusnormide rikkumise eest ning need peavad olema tõhusad, proportsionaalsed ja hoiatavad. See tähendab, et isiku teavitamiskohustus peab olema riigi poolt sunniga tagatud. Teatud maksuskeemide eest on aga ette nähtud karistused. See aga võib omakorda viia olukorrani, kus isik on riigi poolse sunni surve kohustatud maksuhaldurile avaldama andmeid, mis võiksid teda kas kriminaalmenetluses või maksumenetluses süüistada. Põhiseaduse<sup>17</sup> (edaspidi: PS) § 22 lõike 3 kohaselt ei tohi kedagi sundida tunnistama iseenda või oma lähedaste vastu. Kuivõrd tegemist on niivõrd ulatusliku teavitamiskohustusega (DAC6 lisas IV loetletud tunnused hõlmavad väga suurt ulatust erinevatest võimalikest tehingutest), võib kohustus lisaks ebaproportsionaalselt riivata isiku privaatsusõigust ning seda olenemata asjaolust, kas teavitamiskohustust täidab advokaat kui vahendaja või isik ise. Eeltoodu põhjal püstitab autor oma töö kolmanda hüpoteesi, milleks on: Isiku DAC6-st tulenev teavitamiskohustus piirab ebaproportsionaalselt isiku õigust privaatsusele ning on vastuolus isiku enese mittesüüstamise õiguse põhimõttega.

Töö eesmärkidest johtuvalt ning hüpoteeside kinnitamiseks või ümber lükkamiseks on autor püstitanud järgmised uurimisküsimused:

1. kas direkttiivist tulenev teavitamiskohustuse objekt ning kohustuse tekkimise aeg on piisavalt selgelt määratletud?
2. Kas nii ulatusliku teavitamiskohustuse kehtestamine tagasiulatuvalt on Eestis kehtiva õiguskorraga kooskõlas?
3. Kas DAC6-st tulenev teavitamiskohustus on vastuolus advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustusega?
4. Kui on vastuolus, siis kas Eestil on võimalik sellegipoolest advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustust piirata?

---

<sup>17</sup> Eesti Vabariigi põhiseadus. – RT I, 15.05.2015, 2.

5. Kas DAC6-st tulenev teavitamiskohustus piirab ebaproportsionaalselt isiku õigust privaatsusele?
6. Kas DAC6-st tulenev teavitamiskohustus on vastuolus isiku enese mittesüüstamise põhiõigusega?

Ülal loetletud uurimisküsimused on aluseks ka töö struktuurile. Töö koosneb kolmest peatükist, mis on omakorda jaotatud alapeatükkideks.

Töö esimeses osas keskendub töö autor DAC6-st tuleneva teavitamiskohustuse kirjeldusele ning analüüsib teavitamiskohustuse selgust ning kooskõla Eestis kehtiva õiguskorraga. Kuivõrd käesoleva töö temaatika käsitleb kitsalt eelkõige DAC6-st tulenevat teavitamiskohustust, annab autor esmalt ülevaate direktiivist tuleneva teavitamiskohustuse objektist. Lisaks püüab autor leida töö esimeses osas vastused küsimustele, kas teavitamiskohustuse elemendid on rakendamiseks piisavalt selgelt määratletud, et vahendajatel ja kohustatud maksumaksjatel on võimalik kohustust õigeaegselt täita ning kas sellise teavitamiskohustuse tagasiulatuv rakendamine on Eesti õiguskorras lubatav.

Töö teine peatükk käsitleb DAC6-st tulenevat teavitamiskohustust advokaadi kutsesaladuse hoidmise kontekstis. Täpsemalt analüüsib autor, kas advokaat on direktiivist tuleneva teavitamiskohustuse subjektiks ning kas maksunõustamise käigus saadud informatsioon, sealhulgas teave piiriüleste aruantavate skeemide kohta, kuulub advokaadi kutsesaladuse kohustusega kaitstava teabe hulka. Muuhulgas analüüsib autor advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustuse piiramise vajadust ning proportsionaalsust direktiivist tuleneva erandi kontekstis.

Töö kolmandas osas analüüsib autor DAC6-st tuleneva teavitamiskohustuse kui privaatsusõiguse riive proportsionaalsust ning teavitamiskohustuse vastuolu enese mittesüüstamise privileegiga. Direktiivist tulenev ulatuslik teavitamiskohustus riivab isiku privaatsusõigust, mistõttu on vajalik analüüsida riive proportsionaalsust. Kuivõrd varem on analüüsitud enese mittesüüstamise privileegi rakendamise võimalikkust maksumenetluses ning ühtlasi ka paralleelselt kulgeva kriminaal- ning maksumenetluste korral, kuid mitte nimetatud õiguse rakendamise võimalikkust menetlusväliselt, analüüsib autor kolmandas peatükis ka enese mittesüüstamise privileegi kohaldumist olukorras, kus isiku suhtes ei ole algatatud ühtegi menetlust.



Käesolevas magistritöös on püstitatud hüpoteeside kinnitamiseks või ümber lükkamiseks ning eesmärkide saavutamiseks rakendatud eelkõige analüütilist uurimismeetodit. Töö põhiallikateks on nõukogu direktiiv (EL) 2018/822, direktiivi ettepanek, samuti Euroopa Kohtu ning Euroopa Inimõiguste Kohtu (edaspidi: EIK) praktika ning teatud määral ka asjakohane kirjandus. Kuivõrd käesolevas töös käsitatav teavitamiskohustus tuleneb DAC6 direktiivist, on nimetatud direktiivi näol tegemist käesoleva magistritöö olulise põhiallikaga. Autor on analüüsinud DAC6 direktiivi regulatsiooni ning võrrelnud seda Eestis kehtiva regulatsiooniga, Euroopa Kohtu ning EIK praktikaga, tuvastamaks nende vahelisi vastuolusid. Tegemist on küllaltki uue direktiiviga, mistõttu on magistritöös käsitatud teavitamiskohustust käsitavate DAC6-st tuleneva teavitamiskohustuse problemaatikat Eestis veel analüüsitud.

Käesolevat magistritööd iseloomustavad järgmised märksõnad Eesti märksõnastikus: maksustamine, põhiõigused, advokaat, proportsionaalsuse põhimõte.

# 1. TEAVITAMISKOHUSTUSE KOOSKÕLA ÕIGUSKORRAGA

Kooskõlas OECD maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise projekti (edaspidi: BEPS) tegevuskava meetmega nr 12 tegi Euroopa Komisjon 21. juunil 2017 ettepaneku vastu võtta direktiiv, et saavutada toimiv liikmesriikide vaheline teabevahetus potentsiaalselt agressiivsete piiriüleste maksuplaneerimise mehhanismide osas.<sup>18</sup> DAC6 paneb vahendajatele ning teatud juhtudel maksumaksjatele kohustuse avalikustada potentsiaalsed agressiivsed maksuplaneerimise tehingud ning maksuhalduritele kohustuse sellekohast teavet omavahel vahetada.<sup>19</sup> BEPS tegevuskavas sisalduva viieteistkümne meetme hulgas on kaheteistkümnes meede seotud niinimetatud kohustuslike avaldamise eeskirjadega,<sup>20</sup> mille sisu peegeldub üldjoontes ka hiljuti vastuvõetud DAC6-s. DAC6 toob EL-i õigusesse küll kohustuslikud avalikustamise reeglid, kuid kehtestab liikmesriikidele lisaks ka automaatse liikmesriikide vahelise teabevahetuse kohustuse.

Käesolevas peatükis annab töö autor ülevaate DAC6-st tulenevast teavitamiskohustusest ning aruantavatest piiriülestest skeemidest ning analüüsib teavitamiskohustuse selgust ning niivõrd ulatusliku kohustuse tagasiulatuva rakendamise õiguspärasust.

## 1.1. Aruantavad piiriülesed maksuskeemid

Vahendajal või kohustatud maksukohustuslasel tuleb DAC6-st tulenevalt maksuhaldurile aru anda üksnes skeemidest, millel on vähemalt üks DAC6 IV lisas loetletud tunnustest. Aruandmiskohustus kehtib aruantavate piiriüleste skeemide kohta, mille rakendamiseks on esimesed sammud astunud vahemikus 25. mai 2018 (DAC6 vastuvõtmise aeg) kuni 1. juuli 2020 (DAC6 kohaldamise kuupäev). Nendest tehingutest tuleb maksuhaldurit esmakordselt teavitada juba hiljemalt 31. augustil 2020. a. Lisas IV loetletud tunnused on aga üsna laiaulatuslikud ning esmapilgul võib tunduda, et mõni tunnustest ei ole agressiivse

---

<sup>18</sup> European Commission. Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements. Brussels, COM/2017/0335. 21.06.2017. Arvutivõrgus: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/intermediaries-proposal-2017\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/intermediaries-proposal-2017_en.pdf) (10.01.2019).

<sup>19</sup> EU Mandatory Disclosure Rules (Entry into Force on 25 June 2018). – Tax and Duty Manual. Part 33-03-02 25 June 2018, lk 1. Arvutivõrgus: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-33/33-03-02.pdf> (12.01.2019).

<sup>20</sup> M. Gilleard. The BEPS Special, 26. – International Tax Review. Vol. 26, 2016/10 pages 18-47, lk 42.

maksuplaneerimisega üldse seotud.<sup>21</sup> Aruantavad piiriülesed skeemid ei pea aga direktiivist tulenevalt olema maksuhalduri poolt maksustamise objektideks. Direktiivi teavitamiskohustuse eesmärgiks on anda maksuhalduritele võimalus sellised piiriülesed agressiivse maksuplaneerimise skeemid õigeaegselt avastada ning selliste skeemide eduka rakendamise vältimiseks tulevikus nende skeemide struktuure ka teiste liikmesriikide maksuhalduritega jagada. Mida suurem on maksuhaldurite teadlikkus erinevatest rakendatavatest piiriülestest skeemidest, seda suurem on võimalus, et maksuhaldur suudab õigeaegselt maksudest kõrvalehoidumise või maksude vältimise kui skeemi eesmärgi tuvastada ning sellised tehingud ka vastavalt maksustada. Asjaolu, et konkreetne skeem on DAC6 IV lisa alusel maksuhalduri teavitamise objektiks, ei tähenda seega automaatselt, et tegemist oleks keelatud või agressiivse maksuplaneerimise eesmärgil koostatud skeemiga.

Lisaks DAC6 IV lisa toodud tunnustele, peab direktiivi preambula punkti 10 kohaselt olema igal juhul tegemist piiriüleste tehingutega, sest sellistes olukordades esineb võimalik mõju siseturu toimimisele, mis õigustab omakorda vajadust kehtestada ühtne normistik ning mitte jätta kõnealune küsimus liikmesriikide tasandil lahendatavaks. Liikmesriikidel on õigus kehtestada DAC6-st tulenevad reeglid ka riigisisestele tehingutele, kuid kuivõrd Eesti seadusandja ei ole veel direktiivi riigisisesse õigusesse üle võtmise eelnõu avaldanud, ei ole teada, kas seadusandja otsustab rakendada sellist teavitamiskohustust üksnes piiriüleste skeemide puhul või ka riigisiseste tehingute puhul. Näiteks on nii Rootsi<sup>22</sup> kui ka Saksamaa<sup>23</sup> otsustanud, et kohaldavad direktiivile sarnast teavitamiskohustust ka riigisiseste tehingute puhul.<sup>24</sup>

DAC6 lisa IV toodud tunnused, millest vähemalt ühe ilmnemisel tekib vahendajatel maksuhalduri teavitamise kohustus, on jaotatud viide kategooriasse:

A. peamise eelise kriteeriumitega seotud üldised tunnused;

---

<sup>21</sup> C. Kaeser, M. Orlic, A. Schnitger. DAC 6 reporting requirements pose numerous compliance problems. – International Tax Review, 12 December 2018. Arvutivõrgus: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3841749/DAC-6-reporting-requirements-pose-numerous-compliance-problems.html> (07.01.2019).

<sup>22</sup> L. Vidlund, E. Björkeson. Sweden proposes mandatory disclosure rules relating to tax arrangements. – DLA Piper. Global Tax Alert. 20 February 2019. Arvutivõrgus: <https://www.dlapiper.com/en/chile/insights/publications/2019/02/sweden-proposes-mandatory-disclosure-rules-relating-to-tax-arrangements/> (03.03.2019).

<sup>23</sup> N-A. Reggelin. Draft German law requires advisors, taxpayers to disclose transactions. – MNE Tax. 6 February 2019. Arvutivõrgus: <https://mnetax.com/draft-german-law-requires-advisors-taxpayers-to-disclose-cross-border-and-domestic-transactions-32284> (15.03.2019).

<sup>24</sup> Teavitamiskohustus hakkab Rootsis ja Saksamaal kehtima riigisiselt, st riigisiseste tehingute puhul teiste riikide maksuhaldurite teavitamise kohustust ei ole.

- B. peamise eelise kriteeriumitega seotud spetsiifilised tunnused;
- C. piiriüleste tehingutega seotud spetsiifilised tunnused;
- D. automaatset teabevahetust ja tegelikku kasusaajat puudutavad spetsiifilised tunnused; ja
- E. siirdehindu puudutavad spetsiifilised tunnused.

Mõned ülal loetletud tunnuste kategooriates sisalduvad tunnused kohustavad vahendajaid maksuhaldureid teavitama üksnes juhul, kui need vastavad peamise eelise kriteeriumitele. Peamise eelise kriteeriumid loetakse direktiivist tulenevalt täidetuks, kui kõiki asjaomaseid tõsiasi ja asjaolusid arvesse võttes on võimalik kindlaks teha, et maksueelise saamine on peamiseks või üheks peamistest eelistest, mille isik konkreetsest maksuskeemist saab. See kehtib aga üksnes kategooriate A, B ning C kategooria osade alapunktide kohta. Sisuliselt võib sellest järeldada, et teiste DAC6 lisas IV loetletud tunnuste puhul ei pea aruantavate skeemide puhul maksueelist kui eesmärki tuvastama ja sellest tulenevalt peavad teavitamiskohustust järgima teatud juhtudel ka need isikud, kelle strateegia hulka maksuplaneerimine üldse ei kuulu.

Lisaks teavitamiskohustusele sätestab DAC6 ka teatud olukorrad, millal liikmesriik võib vahendaja maksuhaldurile aruandmise kohustustest vabastada. Igal liikmesriigil on lubatud võtta vajalikke meetmeid selleks, et anda vahendajatele õigus loobuda aruantava piiriülese skeemi kohta teabe esitamisest, kui aruandluskohustus võib olla vastuolus liikmesriigi õiguse kohase kutsesaladuse hoidmise kohustusega. See ei tähenda aga, et DAC6 lisas IV sätestatud tunnustele vastavatest skeemidest maksuhaldurit ei teavitata. Liikmesriik peab sellisel juhul rakendama vajalikke meetmeid, et vahendajad teavitaksid maksuhaldurit viivitamata mis tahes muudest vahendajatest, või kui selliseid vahendajaid ei ole, teavitaksid maksumaksjat tema aruandluskohustusest maksuhalduri ees.

Ka ei näe direktiiv ette konkreetseid sanktsioone vahendajatele teavitamiskohustuse rikkumise eest. Sanktsioonide liik ning sisu on jäetud liikmesriikide otsustada. Käesoleval juhul ei ole Eesti seadusandja veel direktiivi riigisisesse õigusesse üle võtnud ega sellekohast eelnõud algatanud, seega ei ole võimalik hetkel kindlalt öelda, kas Eestis hakkavad selles osas kehtima karistusõiguslikud või haldusõiguslikud sanktsioonid ning milline saab olema nende sisu.

Ülaltoodust võib järeldada, et direktiiv kehtestab vahendajatele väga laiaulatusliku kohustuse. Sisuliselt peavad vahendajad juba praegu arvestama sellega, et planeeritavad ning juba käesoleva magistritöö valmimise ajal elluviidavad piiriülesed maksuskeemid võivad vastata

DAC6-s toodud tunnustele ning seetõttu tulevikus olla teavitamiskohustuse objektiks. Selline teavitamiskohustus eeldab aga, seda eriti suurte ettevõtete puhul, toimivat süsteemi, mis aitaks hinnata kõigi piiriüleste tehingute vastavust direktiivis toodud tunnustele ning teavitamiskohustuse olemasolu iga sellise tehingu puhul, et direktiivi rakendava seaduse alusel oleks ettevõtjatel tulevikus lihtsam oma kohustust täita. Samuti võib eeltoodu põhjal väita, et teavitamiskohustus on suunatud küll agressiivsete maksuplaneerimise skeemide vältimiseks, kuid teavitamiskohustuse subjektideks ehk vahendajateks on nii agressiivsete maksuplaneerimise eesmärgil skeeme välja töötavad isikud kui ka vahendajad, kelle strateegia hulka maksuplaneerimine ei kuulu.

## 1.2. Teabe esitamise kohustuse tekkimise aeg

DAC6 kohustab vahendajaid teavitama pädevat asutust aruantavatest piiriülestest skeemidest, mis on neile teada, nende valduses või kontrolli all. Kohustus hakkab kõigi vahendajate ning kohustatud maksumaksjate suhtes kehtima alates 1. juulist 2020 ning esimene teavitus tuleb maksuhaldurile koostada juba hiljemalt 31. augustiks 2020. a. DAC6 artikli 8ab punkti 1 kohaselt peavad vahendajad esitama aruantavaid piiriüleseid skeeme käsitava teabe, mis on neile teada, nende valduses või kontrolli all, pädevatele asutustele 30 päeva jooksul alates:

- a) aruantava piiriülese skeemi rakendamiseks kättesaadavaks tegemise päevast; või
- b) aruantava piiriülese skeemi rakendamiseks valmisoleku päevale järgnevast päevast; või
- c) päevast, mil tehakse esimene samm aruantava piiriülese skeemi rakendamiseks.

Olenemata punktides a)-c) sätestatust, nõuab direktiiv vahendajatelt samuti teabe esitamist 30 päeva jooksul alates päevast, mil nad andsid otse või teiste isikute kaudu abi, toetust või nõu. Selleks, et nii vahendajate kui ka teiste kohustatud isikute jaoks oleks teavitamiskohustuse täitmise tekkimise aeg selge, on vaja kindlaks teha, millised on direktiivist tulenevalt konkreetsed ajahetked, millest alates hakkab 30 päevane teavitamistähtaeg kulgema.

Esimeseks nimetatud sündmuseks, millest alates hakkab DAC6-s sätestatud 30 päevane teavitamistähtaeg kulgema, on skeemi rakendamiseks kättesaadavaks tegemine. DAC6 ega selle ettepanek ei täpsusta, millal on skeem isikule rakendamiseks kättesaadav. Seega tuleks konkreetne tähtaja kulgemise algushetk kindlaks määrata direktiivi sätte tõlgendamise teel. Grammatilisel tõlgendamisel tuleb eelkõige lähtuda sättes kasutatud sõnade tavapärasest tähendusest üldkeeles. Selline tõlgendus aitab kõige paremini tagada õigusselgust, õiguslike

tagajärgede ennustatavust, õiguskindlust ning pakkuda kaitset erinevate otsustajate tõlgenduseelistuste eest.<sup>25</sup> Sättest tulenevalt peab aruantav piiriülene skeem olema tehtud isikule rakendamiseks kättesaadavaks. Selleks peab seega a) skeemi olema võimalik rakendada ja b) see peab olema isikule kättesaadavaks tehtud. Sõna „rakendama“ tähendus on toodud ka Eesti Õigekeelsussõnaraamatus<sup>26</sup> (edaspidi: ÕS) ning see tähendab: „kasutusele võtma, mingil otstarbel kasutama, tegevusse panema“. Sellest võib järeldada, et rakendatav skeem tähendab skeemi, mida on võimalik mingil otstarbel kasutada. Skeemi, mis on isikule kättesaadavaks tehtud, aga mida ei ole võimalik sellisel kujul kasutada, ei saa lugeda rakendatavaks skeemiks. Rakendatav skeem peab olema rakendamiseks valmis. See tähendab, et skeem peab olema presenteeritud sellisel kujul ning viisil, et seda oleks võimalik hakata koheselt ellu viima. Autori arusaama kohaselt koosnevad skeemid tihti erinevatest osadest – olenevalt skeemi sisust võivad nendeks osadeks olla näiteks 1) ajajoon, mis näitab skeemi erinevaid etappe ning nende elluviimise aega; 2) erinevad tehingud ja nende ülesehitus; ja 3) mistahes teised olulised elemendid, ilma milleta ei ole skeemi võimalik sellisel kujul ellu viia. Kui skeemist on mistahes vajalik element puudu, ei ole võimalik seda autori hinnangul eesmärgipäraselt ellu viia. Sellest ei ole võimalik iseenesest järeldada seda, et skeemis ei tohiks pärast selle rakendamiseks valmisolekut muudatusi teha. Sellegipoolest, selleks et skeemi saaks lugeda rakendatavaks, peab see autori hinnangul sisaldama kõiki skeemi elluviimiseks vajalikke elemente.

Kui skeemi on võimalik rakendada, peab see DAC6 kohaselt olema ka isikule rakendamiseks kättesaadavaks tehtud. Ka sõna „kättesaadav“ keelelisel tõlgendamisel saab aluseks võtta ÕS-is toodud definitsiooni: „kasutamiseks, omandamiseks saadaval olev“. See tähendab, et skeem peab olema isikule tehtud kasutamiseks või omandamiseks kättesaadavaks. Ehk isik ei pea füüsiliselt skeemi enda kätte saama, vaid ÕS-i definitsiooni põhjal piisab sellest, et tal on sellele ligipääs. See tähendab aga, et skeem peab olema isikule omandamiseks saadaval. Näitena võib tuua olukorra, kus isik, kes on skeemi välja töötanud, laeb selle internetti üles ning jagab ligipääsu võimaldavaid paroole teiste isikutega.

Skeemi „rakendamiseks kättesaadavaks tegemise“ hetke on kirjeldatud ka Ühendkuningriikide juhises „Maksustamise vältimise skeemide avalikustamine“<sup>27</sup> (edaspidi: DOTAS). Juhise

---

<sup>25</sup> RKÜKo 3-4-1-18-08 p 17.

<sup>26</sup> Eesti õigekeelsussõnaraamat. Eesti Keele Sihtasutus. Tallinn: 2018. Arvutivõrgus: <https://www.eki.ee/dict/qs/> (03.03.2019).

<sup>27</sup> Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS). Arvutivõrgus: [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/701190/DOTAS-March.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/701190/DOTAS-March.pdf) (03.03.2019).

kohaselt teeb isik skeemi rakendamiseks kättesaadavaks, kui 1) skeem on täielikult välja töötatud; ja 2) skeem on praktikas rakendatav; ja 3) potentsiaalsetele klientidele edastatakse teavet skeemi kohta, viidates sealjuures, et nad kaaluksid skeemi osaks olevate tehingute sõlmimist.<sup>28</sup> Samuti on OECD kohustusliku teavitamise normide mudeli, mis käsitleb ühisest aruandlusstandardist kõrvalehoidmise skeeme ja läbipaistmatuid *offshore*-skeeme, kohaselt skeem „rakendamiseks kättesaadavaks tehtud“ hetkel, mil kokkuleppe või struktuuri olulised elemendid on valmis ning kliendile või aruandekohustuslikule isikule teatavaks tehtud. Enne skeemi avalikustamist ei ole oluline, et skeemi kõik olulised elemendid oleksid paigas, vaid mudeli kohaselt piisab sellest, kui vahendaja on teinud skeemi turustamiseks esimesed sammud.<sup>29</sup> Seega loetakse OECD hinnangul skeemi kättesaadavaks tehtuks hetkel, mil kõnealuse skeemi või struktuuri olulised üksikasjad on isikule teatavaks tehtud.<sup>30</sup>

Seega asub autor tõlgendamise tulemusena seisukohale, et direktiivis sätestatud 30 päevane teavitamiskohustuse tähtaeg hakkab kulgema alates hetkest, mil valmis on kõik skeemi rakendamisel olulist tähtsust omavad elemendid, ilma milleta ei ole võimalik skeemi rakendada ning isikul peab olema skeemile ligipääs, mis võimaldaks tal skeemi rakendada asuda.

Teine sündmus, mis tekitab vahendajale või kohustatud maksumaksjale teavitamiskohustuse, on skeemi rakendamiseks valmisolek. Täpsemalt algab 30 päevane teavitamise tähtaeg DAC6 kohaselt kulgema skeemi rakendamiseks valmisoleku päevale järgnevast päevast. Ka selles osas ei ole DAC6-s ega selle seletuskirjas täpsustatud, millal lugeda skeemi rakendamiseks valmis olevaks. Ka ei ole kusagil otsesõnu täpsustatud, kas skeemi rakendamiseks valmisolek väljendub skeemi enda valmisolekust selle rakendamiseks või skeemi rakendava isiku valmisolekust konkreetset skeemi rakendada.

Kui lähtuda tõlgendusest, et teavitamiskohustus tekib hetkel, kui isik on valmis skeemi rakendada, siis võib sellest järeldada, et piiriülene skeem, mis on advokaadi või mõne teise vahendaja poolt välja töötatud, aga ei leia rakendust ning keegi ei soovigi konkreetset skeemi rakendada, ei tekita isikul maksuhalduri sellistest skeemidest teavitamise kohustust. Selline tõlgendamine oleks autori hinnangul aga liialt subjektiivne – maksuhalduril on pea võimatu

---

<sup>28</sup> *Ibid*, lk 25.

<sup>29</sup> OECD. Model Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures. Paris: 2018, lk 37 p 63. Arvutivõrgus: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf> (12.03.2019).

<sup>30</sup> *Ibid*, lk 40 p 79.

kindlaks teha, kas ja millised skeemid on välja töötatud eesmärgiga neid rakendada ning millised skeemid on seega teavitamise objektiks ning millised mitte.

Kui aga lähtuda tõlgendusest, et teavitamiskohustus tekib hetkel, mil skeem ise on rakendamiseks valmis (skeem ei vaja enam muudatusi ega täiendusi ning skeemi saab hakata sellisel kujul kohe ellu viima), siis tuleb maksuhaldurit teavitada kõigist direktiivi lisas IV toodud tunnustega skeemidest, mis on välja töötatud ning seda ka siis, kui neid ei plaanita kunagi ellu viia. Selline tõlgendusviis on autori hinnangul DAC6 eesmärgiga rohkem kooskõlas. Lähtudes asjaolust, et direktiiv on suunatud skeemidele, mis on välja töötatud selleks, et potentsiaalselt ära kasutada turu ebatõhusust, mis tuleneb erinevate riigisiseste maksunormide omavahelistest seostest ning direktiivi artikkel 8ab punkti 7 sõnastusest, mille kohaselt peab skeem olema asjaomase maksumaksja poolseks rakendamiseks valmis, võib järeldada, et maksuhaldurit tuleks direktiivi alusel teavitada skeemidest, mis on rakendamiseks valmis, olenemata isiku valmidusest skeemi ka tegelikkuses rakendada. Nagu autor on juba eelmise punkti analüüsis välja toonud, on skeem rakendamiseks valmis, kui kõik skeemi olulised elemendid on olemas ning skeemi saab hakata konkreetset eesmärgil sellisel kujul ellu viima.

Autor peab siinkohal oluliseks välja tuua, et sellisest tõlgendusviisist lähtudes on pädeval asutusel samuti keeruline teostada järelevalvet vahendaja või kohustatud maksumaksja teavitamiskohustuse täitmise üle. Kui skeemi kunagi ei rakendata, on võimatu kontrollida, kas ja milliseid skeeme maksunõustaja või maksumaksja on välja töötanud ning kas ja millal loetakse teda sellistest skeemidest maksuhaldurit teavitamata jätnud vahendajat oma kohustust rikkunuks. Samuti oleks selliselt järelevalve teostamine vahendajate üle maksuhaldurile äärmiselt suureks halduskoormuseks.

Kolmandaks võib 30 päevast teavitamise tähtaega hakata lugema päevast, mil tehakse esimene samm aruantava piiriülese skeemi rakendamiseks. Ka selles osas ei anna direktiiv ega seletuskiri mingeid täpsustusi, millised võiksid olla sammud, mida saab lugeda skeemi rakendamiseks. Ei ole selge, kas teavitamiskohustus tekib juba tehingu väljatöötamise mingis etapis, kus kõik skeemi olulised elemendid on juba paigas, või peab skeem olema rakendamiseks valmis, et selle rakendamiseks saaks üldse mingeid samme astuda. Kuivõrd skeemi rakendamiseks valmisolek on direktiivi loetus nimetatud eraldi teise ajahetkena, millest teavitamistähtaeg kulgema hakkab, on sellest autori hinnangul võimalik järeldada



seadusandja tahet. Nimelt viitab loetelus eraldi välja toomine sellele, et direktiivi välja töötajad pidid vajalikuks pidama kolmanda tähtaja kulgemise algusaja eraldi loetelus välja toomist, sest nägi ette olukordi, kus skeem ei ole küll täielikult tervikuna rakendamiseks valmis, kuid selle rakendamiseks on võimalik esimesi samme astuda juba skeemi väljatöötamise etapis. Seega võib eeltoodust järeldada, et kolmandal juhul ei pea tähtaja kulgemiseks skeem olema iseenesest rakendamiseks valmis, piisab vaid sellest, et skeemi rakendamiseks oleks võimalik astuda esimesi samme.

Lahtiseks jääb aga siiski see, millised on need sammud, mida saab lugeda skeemi rakendamiseks ning millal täpselt hakkab kolmanda kriteeriumi alusel teavitamistähtaeg vahendaja või maksukohustustlase jaoks kulgema. Autori hinnangul on siinkohal oluline, et seadusandja täpsustaks direktiivi ülevõtmisel riigisissesse õigusesse, millised on need sammud, mida loetakse skeemi rakendamiseks.

DAC6 on tähtaja kulgemise algusajale kehtestatud üsna laiad kriteeriumid ning kuivõrd EL ei ole välja andnud juhiseid direktiivi sätete tõlgendamiseks, võib tähtaja kulgemise algusaja kindlaks määramine teatud juhtudel osutuda kohustatud vahendaja või maksumaksja jaoks keeruliseks. Autoril ei ole võimalik käesolevas alapeatükis kriteeriumide tõlgendamisel tugineda teiste liikmesriikide tõlgendustele, kuivõrd suurem osa liikmesriike ei ole käesolevaks hetkeks veel direktiivi riigisissesse õigusesse üle võtnud.

Lisaks DAC6 artiklis 8ab punktis 1 välja toodud teavitamiskohustuse tekkimise aegadele, nõuab direktiiv vahendajatelt teabe esitamist 30 päeva jooksul ka alates päevast, mil nad andsid otse või teiste isikute kaudu abi, toetust või nõu. Direktiivi artikkel 1 punkti 21 kohaselt peab abi, tugi või nõu olema seotud aruantava piiriülese skeemi väljatöötamisega, turustamisega või korraldamisega, selle rakendamiseks kättesaadavaks tegemisega või selle rakendamise juhtimisega. Direktiivist tuleneb samuti, et isik peab olema teadlik või temalt võib õigustatult eeldada, et ta oli teadlik sellise abi, toetuse või nõu osutamisest.

Eeltoodu põhjal võib väita, et direktiivi teavitamiskohustuse tekkimise aeg on ebaselge ning seadusandja peaks direktiivi sätteid üle võttes täpsustama, millised on need olukorrad, millest hakkab 30 päevane teavitamistähtaeg kulgema. See on eelkõige vajalik õigusselguse tagamiseks. Õigusselgus kujutab endast selgust kehtivate õigusnormide sisu osas ning selle põhimõtte kohaselt peab isikul olema võimalik piisava selgusega ette näha, missugune õiguslik

tagajärg tema tegudega kaasneb.<sup>31</sup> Selleks, et vahendajad ja ülejäänud kohustatud isikud saaksid oma kohustusi õigeaegselt ning korrektselt täita ning olla kindlad, et tänu nende õigeaegsele tegutsemisele ei järgne sanktsioone, on oluline, et seadusandja kehtestaks selgelt, millisel ajahetkel isikutel teavitamiskohustus tekib ning tagama, et kohustatud isikul oleks võimalikult lihtne mõista, millal temalt teavitamiskohustuse täitmist oodatakse.

### 1.3. Teavitamiskohustuse tagasiulatuv jõud

Vahendajad ja kohustatud maksumaksjad peavad aruantavaid piiriüleseid skeeme käsitleva teabe esitama direktiivi kohaselt esmakordselt hiljemalt 31. augustiks 2020. aastal. Sealjuures tuleb maksuhaldurit teavitada aruantavatest piiriülestest skeemidest, mille rakendamiseks tehti esimesed sammud juba ajavahemikul 25. mai 2018 – 1. juuli 2020 (alates direktiivi vastuvõtmisest kuni esimese teavitamiskohustuse tekkimise hetkeni). Tegemist on vahendajatele ning kohustatud maksumaksjatele pandud tagasiulatuva kohustusega. Direktiiv lubab liikmesriikidel määrata ise sobivad karistused DAC6-st tuleneva teavitamiskohustuse rikkumise eest. DAC6 kohaselt on üksnes oluline, et karistused oleksid tõhusad, proportsionaalsed ja hoiatavad. Hetkel ei ole veel teada, kas riik otsustab kohustust rikkunud isikutele näha ette sanktsiooni karistusseadustiku alusel või näeb kohustuse täitmise saavutamiseks ette hoopis haldusõiguslikud meetmed. Seega tuleks analüüsida, kas ning millisel juhul on sellise tagasiulatuva kohustuse rakendamine Eesti õiguskorras üldse võimalik.

Karistusõiguses kehtib tagasiulatuva jõu keeld, mille kohaselt ei tohi kellelegi määrata raskemat karistust kui talle oleks saanud määrata rikkumise toimepanemise hetkel.<sup>32</sup> Teavitamiskohustus kehtib tehingute suhtes, mille rakendamiseks on esimesed sammud tehtud alates 25. maist 2018. Küll aga tekib teavitamiskohustus alles 01.07.2020, mis tuleb esmakordselt täita hiljemalt 31. augustiks 2020. aastal. See aga tähendab, et karistused ei hakka kehtima tagasiulatuvalt. Esimesed rikkumised saavad toimuda alles 01.09.2020. Teavitamiskohustus küll puudutab õigussuhteid ja tehinguid, mis on tekkinud enne kohustava normi jõustumist, kuid teavitamiskohustus ise tekib alles aastal 2020. Kuna rikkumised ei ole võimalikud enne teavitamiskohustuse tähtaja möödumist, on vahendajatel ja maksumaksjatel võimalik saada teavitamiskohustuse rikkumise eest karistada üksnes tulevikus, ei ole siin tegemist

---

<sup>31</sup> M. Ernits. PS § 13 komm. 17. – Ü. Madise (toim) jt. Eesti Vabariigi Põhiseaduse kommenteeritud väljaanne. Neljas, parandatud ja täiendatud väljaanne. Arvutivõrgus: <https://www.pohiseadus.ee/index.php?sid=1&p=13> (15.03.2019).

<sup>32</sup> *Ibid.* E. Kergandberg, S. Laos, H. Sepp. PS § 23 komm 7.

tagasiulatuva jõu keelu rikkumisega isegi juhul, kui Eesti seadusandja näeb rikkumise eest ette karistusõiguslikud sanktsioonid.

Sellegipoolest peaks seadusandja Riigikohtu hinnangul üldjuhul vältima koormavale õigusnormile (ebahtsa) tagasiulatuva jõu andmist, s.o koormava normi kohaldamist õigussuhetele, mis tekkisid enne normi jõustumist. Siiski võib tagasiulatuva jõu anda ka koormavale seadusesättele, kui selle järele on põhjendatud vajadus ja sellega ei kahjustata eaproportsionaalselt isiku õiguspärast ootust.<sup>33</sup> Seetõttu on autori hinnangul lisaks oluline analüüsida, kas DAC6-st tuleneva teavitamiskohustuse rakendamine õigussuhetele, mis tekkisid enne teavitamiskohustust sisaldava normi jõustumist, on põhjendatud ning sellega ei kahjustata eaproportsionaalselt õiguspärase ootuse põhimõtet.

Üldjuhul on lubamatu suurendada kohustusi ehtsa tagasiulatuva jõuga õigusaktiga, mis tähendab, et õiguslikke tagajärgi ei tohi kehtestada juba minevikus tehtud tegudele. Tagasiulatuv jõud on ebahtne, kui see puudutab õigusakti vastuvõtmise ajaks alanud, kuid mitte veel lõppenud tegevust, täpsemalt, kui see kehtestab edasiulatuvalt õiguslikud tagajärjed minevikus alanud tegevusele.<sup>34</sup> DAC6-st tulenev teavitamiskohustus kehtestab õiguslikud tagajärjed (maksuhalduri teavitamise kohustuse ning sanktsioonid kohustuse rikkumisel) tehingutele, mille elluviimiseks astuti esimesed sammud juba alates 25. maist 2018. aastal.

Antud juhul saaks õiguslikuks tagajärjeks olla kas karistusõiguslik või haldusõiguslik sanktsioon. Õiguslikud tagajärjed oleksid aga siiski kehtestatud teavitamiskohustuse rikkumise, mitte skeemide koostamise või nende rakendamise eest. Seega võib eeltoodu põhjal teha järelduse, et antud juhul ei ole tegemist tagasiulatuvat jõudu omava kohustusega, kuivõrd teavitamiskohustus küll hõlmab minevikus tehtud tegusid, kuid tagajärjed ei ole kehtestatud mitte mineviku tegudele, vaid teavitamiskohustusele, mille rikkumine on võimalik alles tulevikus.

---

<sup>33</sup> RKHKo 3-16-579 p 10.

<sup>34</sup> RKPJKo 3-4-1-27-13 p 61.

## 2. DIREKTIIVI KOOSKÕLA ADVOKAADI KUTSESALADUSE HOIDMISE KOHUSTUSEGA

### 2.1. Advokaat kui vahendaja direktiivi tähenduses

Hindamaks, kas DAC6 rakendamine võib olla vastuolus Eesti AdvS-ga, tuleb esmalt kindlaks teha, kas advokaat on DAC6 mõistes vahendaja ning kas tema suhtes kehtib direktiivist tulenev teavitamiskohustus. Direktiiv defineerib vahendajat kui isikut, kes töötab aruantava piiriülese skeemi välja, turustab või korraldab aruantavat piiriülest skeemi või teeb selle rakendamiseks kättesaadavaks või kes juhib selle rakendamist. Isik peab vahendajaks olemiseks vastama vähemalt ühele direktiivis loetletud tunnustest.<sup>35</sup>

Esimese tunnusena loetleb direktiiv liikmesriigi maksuresidendiks olemise. AdvS § 23 lõike 1 punkti 2 kohaselt peab Advokatuuri liige olema isik, kelle elukoht on Eestis või kes on Eesti, EL-i muu liikmesriigi, Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigi või Šveitsi kodanik. Maksu- ja Tolliamet on andnud välja Füüsilise isiku residentsuse määramise juhendi<sup>36</sup>, mis loetleb Tulumaksuseaduse<sup>37</sup> (edaspidi: TuMS) § 6 lõikes 1 välja toodud kolm kriteeriumit, millest vähemalt ühe kriteeriumi täitumisel loetakse isik Eesti residendiks.<sup>38</sup> TuMS § 6 lõike 1 kohaselt on üheks selliseks kriteeriumiks isiku elukoht Eestis. Seega advokaati, kelle elukohaks on Eesti, võib TuMS § 6 lõike 1 alusel lugeda Eesti maksuresidendiks ning seega on Eestis elukohta omava advokaadi puhul DAC6-s loetletud esimene kriteerium täidetud. Advokaadiks võib olla ka isik, kelle elukoht ei asu Eestis. See tähendab, et üksnes residentsuse kriteeriumi põhjal ei ole võimalik teha ammendavat järeldust, et kõik advokaadid on DAC6 mõistes vahendajateks.

Teise kriteeriumi kohaselt on isik vahendaja, kui tal on liikmesriigis püsiv tegevuskoht, mille kaudu osutatakse skeemiga seonduvaid teenuseid. OECD välja töötatud näidismaksulepingu artikkel 5 defineerib püsivat tegevuskohta kui äritegevuse kindlat kohta, mille kaudu toimub

---

<sup>35</sup> DAC6 direktiiv, preambula p 21.

<sup>36</sup> Eesti Maksu- ja Tolliamet. Füüsilise isiku residentsuse määramise juhend. 26.03.2019. Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/tulud-kulud-kaive-kasum/residentsusest/juhendid/fuusilise-isiku-residentsuse-maaramise-juhend#1> (29.03.2019).

<sup>37</sup> Tulumaksuseadus. – RT I, 28.12.2018, 51.

<sup>38</sup> Eesti Maksu- ja Tolliameti juhend (viide 36).

kas täielikult või osaliselt ettevõtte äritegevus.<sup>39</sup> OECD on oma näidismaksulepingus välja toonud ka nimekirja *prima facie* püsivates tegevuskohtadest. Nendeks võivad olla näiteks filiaal, laohoone, tehas ja ka juhtkonna asukoht. OECD näidismaksulepingu artiklis 5 toodud mõiste „ettevõtte äritegevus“ all mõistetakse mistahes ettevõtlusvormi, mida lepinguosalise riigi resident teostab, olenemata sellest, kas see ettevõtte on registreeritud äriühinguna, partnerlusena, füüsilisest isikust ettevõtjana või mõnes muus õiguslikus vormis.<sup>40</sup> Ka TuMS § 7 lõige 1 sätestab, et püsivaks tegevuskohaks saab lugeda majandusüksust, mille kaudu toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis. TuMS sätte sõnastus viitab samuti sellele, et ka füüsilisest isikust ettevõtjal võib tekkida Eestis püsiv tegevuskoht. Seega võib nii välisriigi advokaadibürool, kelle advokaat osutab Eestis klientidele teenust, kui ka välisriigi füüsilisest isikust ettevõtjana tegutseval advokaadil, kes Eestis oma teenuseid osutab, tekkida püsiv tegevuskoht Eestis. Seega võib teatud juhtudel välisriikide Eestis tegutsevaid advokaate või advokaadibüroosid samuti lugeda DAC6 mõistes vahendajateks. Küll aga, nagu esimese tunnusegi puhul, ei saa teha järeldust, et kõik advokaadid kvalifitseeruksid selle tunnuse põhjal DAC6 tähenduses vahendajateks.

Küll aga kehtivad advokaatidele liikmesriigi õigusnormid. Kolmanda kriteeriumi kohaselt on isik vahendaja, kui ta on asutatud liikmesriigis või tema suhtes kehtivad liikmesriigi õigusnormid. Kõik Eesti Advokatuuri liikmed on AdvS § 2 lõike 3 kohaselt kohustatud juhinduma oma tegevuses seadustest, advokatuuri organite õigusaktidest ja headest tavadest. See tähendab, et kõik Advokatuuri liikmed vastavad direktiivis loetletud kolmandale kriteeriumile, mis on DAC6 tähenduses vahendajaks olemise üks eeldustest. Samuti vastab kolmandale kriteeriumile ka Eesti Advokatuur, kuivõrd tegemist on avalik-õigusliku juriidilise isikuga, mis on asutatud Eestis ning mille suhtes kehtivad samuti Eesti kui liikmesriigi õigusnormid. Selle kriteeriumi alusel on vahendajateks ka kõik Eesti advokaadibürood, sest nad on asutatud Eesti õiguse alusel ning neile kehtivad seega samuti Eestis kehtivad õigusnormid. Sellest tulenevalt võib teha järelduse, et nii advokaadid füüsiliste isikutena, Eesti Advokatuur avalik-õigusliku juriidilise isikuna kui ka Eestis asutatud advokaadibürood vastavad vähemalt ühele DAC6 artikli 1 punktis 21 c) loetletud tunnusele. Seega on esimene eeldus DAC6 tähenduses vahendajaks olemiseks täidetud.

---

<sup>39</sup> OECD. Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital, lk 8-9. Arvutivõrgus: <https://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf> (05.03.2019).

<sup>40</sup> OECD Model Tax Convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (permanent establishment). 19 October 2012 to 31 January 2013, lk 39. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf> (02.03.2019).

Vahendajaks olemiseks ei piisa aga üksnes ühe või mitme ülalnimetatud kriteeriumi täitmisest. Lisaks loetletud kriteeriumitele tähendab vahendaja DAC6 tähenduses isikut, kes kõiki tähtsust omavaid asjaolusid ja tingimusi arvesse võttes ning tuginedes kättesaadavale teabele ja enda erialastele teadmistele ja arusaamisele, mida on vaja selliste teenuste pakkumiseks, teab või kelle puhul võib õigustatult eeldada, et ta teab, et ta on võtnud ülesandeks pakkuda, otse või teiste isikute kaudu, abi, tuge või nõu aruantava piiriülese skeemi väljatöötamiseks, turustamiseks või korraldamiseks, selle rakendamiseks kättesaadavaks tegemiseks või selle rakendamise juhtimiseks.<sup>41</sup> Seega on aruantavate piiriüleste skeemide osas maksuhaldurile aruandmine piiratud isikutega, kes a) teadlikult töötavad aruantava piiriülese skeemi välja, turustavad või korraldavad aruantavat piiriülest skeemi, teevad selle rakendamiseks kättesaadavaks või juhivad sellise skeemi rakendamist, või b) kellelt võib eeldada, et nad tegutsevad punktis a) kirjeldatud viisil teadlikult.

Advokaadi poole pöördumine eeldab kliendilt mingit probleemi, küsimust või muud konkreetset eesmärki, mille osas advokaadilt abi või nõu saada soovitakse. Advokaadid on oma nõu ning abi osutamisel reeglina oma tegevusest teadlikud, st nad on teadlikud kliendi probleemist või küsimusest ning teadlikud üldjuhul ka sellest, mis eesmärgil konkreetset abi või nõu vajatakse. Samuti võib advokaatidelt nendelt nõutavat haridust ning nende erialaseid teadmisi arvesse võttes õigustatult eeldada, et nad on teadlikud õigusaktidest, mis panevad neile teatud kohustusi ning on võimelised seega aru saama ning endale teadvustama, kui nad on osalenud aruantava piiriülese skeemi välja töötamisel, selle turustamisel või korraldamisel ning selle rakendamiseks kättesaadavaks tegemisel või sellise skeemi rakendamise juhtimisel ning on seega kohustatud sellistest skeemidest maksuhaldurit teavitama.

DAC6-st tulenevaid kriteeriume ning ülaltoodut arvestades võib seega järeldada, et advokaadid on DAC6 tähenduses vahendajad ning seega lasub neil direktiivist tulenevalt kohustus teavitada maksuhaldurit kõigist skeemidest, mille rakendamiseks on tehtud esimesed sammud alates 25. maist 2018. aastal ning millel on vähemalt üks DAC6 lisas IV loetletud tunnustest.

---

<sup>41</sup> DAC6 direktiiv, preambula p 21.

## 2.2. Maksunõustamine kui õigusteenus advokatuuriseaduse tähenduses

AdvS § 22 lõike 3 kohaselt võib Eestis advokaadi kutsenimetuse all õigusteenust osutada üksnes Eesti Advokatuuri liige. Õigusteenus on AdvS § 40 lõikest 1 tulenevalt kutsetegevusena õigusnõustamine, isiku esindamine või kaitsmine kohtus, kohtueelses menetluses või mujal ning isikule dokumendi koostamine ja tema huvides muu õigustoimingu tegemine. Advokaadi ning kliendi vaheline suhtlus on AdvS § 45 alusel kaitstud advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustusega. Eelneva peatüki järelduse põhjal on advokaatidel DAC6 alusel kohustus kõigist aruandavatest piiriülestest skeemidest maksuhaldurit teavitada. DAC6 näeb küll igale liikmesriigile ette õiguse võtta vajalikke meetmeid, et anda vahendajatele õigus loobuda aruandava piiriülese skeemi kohta teabe esitamisest, kui aruandluskohustus võib olla vastuolus selle liikmesriigi õiguse kohase kutsesaladuse hoidmise kohustusega<sup>42</sup>, kuid kuivõrd Eesti seadusandja ei ole käesolevaks hetkeks direktiivi üle võtnud, peab autor vajalikuks analüüsida, kas DAC6-s kirjeldatud ning piiriüleseid aruandavaid skeeme puudutav maksunõustamine on advokaadi konfidentsiaalsuskohustusega hõlmatud ning kas direktiivist tuleneva teavitamiskohustuse ning advokaadi konfidentsiaalsuskohustuse vahel võib sellest tulenevalt esineda vastuolusid.

AdvS § 45 lg-s 1 sätestatud kutsesaladuse hoidmise kohustus hõlmab õigusteenust osutades advokaadile teatavaks saanud andmeid, advokaadi poole õigusteenuse saamiseks pöördumist ja õigusteenuse eest makstud tasu suurust. Selleks, et hinnata, kas aruandava piiriülese skeemi välja töötamine, selle turustamine või korraldamine või selle rakendamiseks kättesaadavaks tegemine või rakendamise juhtimine on hõlmatud õigusteenuse osutamise mõistega ning seega ka advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustusega, tuleks esmalt analüüsida õigusteenuse mõistet ning selle sisu.

Advokaat on kohustatud hoidma saladuses talle õigusteenust osutades teatavaks saanud andmeid. Õigusteenuse mõiste definitsiooni annab meile AdvS § 40, mille lõike 1 kohaselt on õigusteenus kutsetegevusena õigusnõustamine, isiku esindamine või kaitsmine kohtus, kohtueelses menetluses või mujal ning isikule dokumendi koostamine ja tema huvides muu õigustoimingu tegemine. Seaduse definitsioon on üsna lai. Piiriüleste maksuskeemide välja töötamise, nende turustamise või korraldamise, nende rakendamiseks kättesaadavaks tegemise

---

<sup>42</sup> DAC6 direktiiv, preambula p 5.

või rakendamise juhtimisega tegelevad maksu- ja ärinõustajad ning ka mitmed advokaadid igapäevaselt. Maksu- ning ärinõustajate poolt maksuskeemide välja töötamist ei saa käsitleda kutsetegevusena õigusnõustamisena AdvS § 40 lõike 1 tähenduses, kuivõrd selliseks tegevuseks loetakse AdvS 40 lõike 1 kohaselt üksnes Eesti Advokatuuri liikme poolt osutatud õigusteenust.

Maksunõustajad küll nõustavad oma kliente igapäevaselt samuti oma kutsetegevuse raames, kuid kuna sellisel juhul ei ole tegemist advokaadi kutsetegevuse raames tegutsemisega, ei saa sellist nõustamist lugeda õigusnõustamiseks ega laiemalt ka õigusteenuseks AdvS tähenduses. Maksu- ning ärinõustajad on reeglina samuti kohustatud hoidma oma suhtlust kliendiga konfidentsiaalsena, kuid nende konfidentsiaalsuskohustus ei tulene üldjuhul seadusest, vaid kliendi ning nõustaja vahelisest konfidentsiaalsuskokkuleppest. Advokaadil on aga lisaks võimalikele konfidentsiaalsuskokkulepetele kliendiga ka AdvS-st tulenev kutsesaladuse hoidmise kohustus. Maksualase nõu andmine ei ole oma olemuselt midagi, mida saavad teha ainult advokaadid oma erialastele teadmistele tuginedes. Ometi on praktikas lähtutud sellest, et igasugune kliendi ning et igasugune kliendi ning advokaadi vaheline suhtlus on konfidentsiaalsuskohustusega hõlmatud, kui välja arvata mõned üksikud seadusega kehtestatud erandid.<sup>43</sup> Praktikas on Eestis advokaadi poolset maksunõustamist käsitletud kui õigusteenuse osutamist ning varem ei ole Eesti õigusruumis olnud põhjust küsimärgi alla seada, kas kõik maksunõustamisega seonduv peaks olema õigusteenuse definitsiooniga hõlmatud ning advokaadi konfidentsiaalsuskohustusega kaitstud. Küll aga on oluline hinnata, kas igasugune, sh direktiivis kirjeldatud maksunõustamine, on automaatselt käsitatav õigusteenusena, kui seda teeb advokaat.

DAC6-s kirjeldatud maksunõustamist ei saa eeltoodu põhjal küll automaatselt igal juhul käsitada kutsetegevusena õigusnõustamisena, kuid advokaadi kutsetegevuse raames maksunõu andmine võib sellegipoolest olla õigusnõustamise mõistega hõlmatud.

Õigusteenuse mõiste hõlmab lisaks kutsetegevusena õigusnõustamisele ka isikule dokumendi koostamist ja tema huvides muu õigustoimingu tegemist. Selline piiriüleste skeemide väljatöötamine võib hõlmata ka teatud dokumentide koostamist või ettevalmistamist, kuid kui nõustamisel ühtegi dokumenti ei koostata, siis ei hõlma ka dokumentide koostamine kui

---

<sup>43</sup> Näiteks rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seaduse § 2 lõikest 2 ning § 49 lõikest 1 tulenev advokaadi kohustus teavitada seaduses sätestatud juhtudel teatud klientidest rahapesu andmebürood.



õigusteenuse osutamine selliste piiriüleste aruantavate skeemide sisu. Seega jääb üle analüüsida, kas piiriüleste aruantavate skeemide osas kliendi nõustamine kujutab endast advokaadi poolt kliendi huvides muu õigustoimingu tegemist. Riigikohus ei ole küll oma praktikas kuigi palju õigusteenuse mõistet sisustanud, kuid on ühes oma lahendis siiski rõhutanud, et muu õigustoiminguna AdvS § 40 lg 1 tähenduses tuleb mõista isiku huvides sellise toimingu tegemist, mille raskuspunkt langeb advokaadi poolt õiguslike eriteadmiste kasutamisele.<sup>44</sup> Direktiivi mõistes piiriüleste aruantavate skeemide väljatöötamist on keeruline pidada tegevuseks, mis nõuab igal juhul advokaadi õiguslike eriteadmiste olemasolu ning kasutamist. Nagu autor on käesolevas peatükis juba välja toonud, ei ole direktiivist kirjeldatud maksunõustamise puhul tegemist nõustamisega, mis kuuluks üksnes advokaatide tegevusvaldkonda. Maksunõu osutavad igapäevaselt ka nii äri- kui ka maksunõustajad. See ei tähenda loomulikult, et sellise teenuse osutamine advokaadi poolt ei peaks olema advokaadi ja kliendi vahelise usaldussuhte osaks ning olema hõlmatud advokaadi konfidentsiaalsuskohustusega.

Näiteks on Suurbritannias maksunõustamise sisu advokaadi ning kliendi vahelise konfidentsiaalsusega kaitstud, kuid sama maksunõu saamine raamatupidajatelt kaitstud ei ole. Ühendkuningriikide Ülemkohus leidis, et raamatupidajaga suhtlemine ei kanna endas õigust teabevahetuse konfidentsiaalsusele ning õigusnõustamisega kaasnev õigus teabe konfidentsiaalsusele on seotud üksnes advokaadi kutseala esindajate poolt osutatud nõuga.<sup>45</sup> Otsuse sisu viitab seega eelkõige sellele, et Suurbritannias on kaitstud mitte maksunõu kui sellise andmine iseenesest, vaid kaitstud on kliendi ning advokaadi vaheline suhtlus, mis sõltuvalt olukorrast võib sisaldada ka maksunõu andmist ning piisab üksnes asjaolust, et maksunõu andjaks oli advokaat, et maksunõu oleks konfidentsiaalsuskohustusega tagatud. Kohtu põhjendustest nähtub selgelt, et oluline ei ole mitte see, kas tegemist on maksu- või muud laadi nõustamisega, vaid see, et tegemist on advokaadi ning kliendi vahelise suhtlusega. Lähtudes Suurbritannia praktikast, võiks autori hinnangul seega samuti asuda seisukohale, et kui maksunõu andjaks on advokaat, on tegemist konfidentsiaalse teabega.

Õigustoimingu mõistet ei ole samuti defineeritud. Toiming on ÕS-i kohaselt tegu või tegevus. Õigustoiminguks võiks lugeda seega mistahes tegu või tegevust, mis on õigusega mingil viisil

---

<sup>44</sup> RKKKo 3-1-1-23-07 p 21.

<sup>45</sup> United Kingdom Supreme Court. *Prudential plc & Anor, R (on the application of) v Special Commissioner of Income Tax & Anor*. 23 January 2013. Arvutivõrgus: <http://www.bailii.org/uk/cases/UKSC/2013/1.html> (27.02.2019).

seotud. Maksud, maksumäärad, maksukohustuslased ja maksudega seotud reeglid on sätestatud erinevates maksuseadustes. Seaduste puhul on tegemist õigustloovate aktidega. Küll aga hõlmab maksunõustamine tihti tehingute struktureerimist viisil, mis on maksumaksjale kõige optimaalsem ning mis toob kaasa võimalikult väikese maksukohustuse. Tehingute struktureerimise alase nõu andmist ei ole iseenesest õige lugeda üksnes õigustoiminguks, sest arvesse tuleb võtta ka majanduslikke asjaolusid. Samas ei tulene seadusest eeldust, et õigustoiming peab sajabrotsendiliselt koosnema ainult õigusega seotud asjaoludest või piisab üksnes õigusliku elemendi olemasolust. Kuivõrd õigustoiminguks võiks lugeda mistahes tegu või tegevust, mis on õigusega mingil viisil seotud, piisab maksunõustamise õigustoiminguks lugemiseks autori hinnangul sellest, et maksunõustamisel peab arvesse võtma mitmeid erinevaid õigusakte, mis loob otsese seose õiguse ning advokaadi nõustamise kui toimingu vahel. Seega võiks järeldada, et maksunõustamise puhul on tegu õigustoiminguga.

Maksunõu sisuks on tihti tehingute struktureerimine kliendile kõige soodsamal viisil. Tehingute ning struktuuri ülesehitus põhineb olulises osas maksuseaduste sätete taga oleva mõtte mõistmises, milleks läheb tihti vaja just õiguslikke eriteadmisi. Seega võiks õigusteenuse osutamise alla liigitada ka teatud maksunõustamise ning Eestis on sellest reeglina ka lähtunud – advokaadi poolne kliendile maksunõu osutamine on kaitstud advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustusega.

Ka Advokatuuri Eetikakoodeksi kommentaaridest selgub, et kuigi klassikaliseks advokaadi poolt osutatavaks teenuseks on isiku esindamine ja kaitse, tuleb siiski arvestada asjaoluga, et nõustamine hõlmab endas lisaks ka määramatut hulka teenuseid, mida advokaat professionaalse juristina pakub.<sup>46</sup> Kommentaarides ongi näitena toodud maksunõustamine, kus lisaks maksuseaduse tõlgendamisele hindab advokaat ka tõlgenduse majanduslikku mõju ning järeldatud, et kui teenuse osutajaks on advokaat, võib üldjuhul eeldada, et tegemist on õigusteenusega.<sup>47</sup> Lähtudes eeltoodust ning sellest, et Eestis on tänaseni loetud advokaadi maksunõustamist õigusteenuseks, võib asuda seisukohale, et maksunõustamine ja selle sisu on advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustusega hõlmatud ning selliste andmete avaldamine ilma kliendi nõusolekuta on advokaadi konfidentsiaalsuskohustusega vastuolus.

---

<sup>46</sup> M. Tamme, A. Soo, Eesti Advokatuuri Eetikakoodeks. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: 2018, § 1 komm. 7. Arvutivõrgus: [https://advokatuur.ee/bib/i/index.html?book=Eesti\\_Advokatuuri\\_eetikakoodeks.epub](https://advokatuur.ee/bib/i/index.html?book=Eesti_Advokatuuri_eetikakoodeks.epub) (15.03.2019).

<sup>47</sup> *Ibid*, § 1 komm 7.2.

## 2.3. Advokaadi ja kliendi vaheline usaldussuhe

### 2.3.1. Advokaadi ja kliendi teabevahetuse konfidentsiaalsus Euroopa inimõiguste kohtu praktikas

Kuigi EIÕK ei viita otseselt advokaadi kutsesaladusele, sisaldab see sätteid, mis võivad tagada selle kaitse.<sup>48</sup> EIK praktika eristab siin kaht lähenemisviisi. Ühest küljest kuulub advokaadi kutsesaladuse kohustus, raamistiku tõttu kus selle mõju avaldub, EIÕK artiklis 6 väljendatud õiguse õiglasele kohtumenetlusele hulka. Kohtuotsuses *Niemietz vs. Saksamaa* otsustas EIK, et advokaatide puhul võib kutsesaladusse sekkumisel „olla mõju heale õigusemõistmisele ja järelikult EIK artikliga 6 tagatud õigustele”.<sup>49</sup>

Kutsesaladuse hoidmise kohustus on usalduse eeltingimus, mis aitab kaasa konfidentsiaalsusele ning panustab tõe ja õiguse väljaselgitamisse. Kuna see omab ka teatud kaitse eesmärki, on see teisest küljest ka EIÕK artikliga 8 tagatud eraelu puutumatus õiguse üks põhielementidest.<sup>50</sup> EIK rõhutab otsuses *Foxley vs. Ühendkuningriik* EIÕK artiklis 8 sätestatud advokaadi ja tema kliendi suhteid käsitlevate konfidentsiaalsuse ja kutsesaladuse põhimõtete tähtsust.<sup>51</sup> Kutsesaladus kaitseb isikut ebadiskreetsete paljastuste eest, mis võiksid kahjustada tema inimväärikust ja mainet. Samal ajal kui EIÕK artikkel 8 kaitseb kõigi üksikisikute vahelist sõnumisaladust, hõlmab see ka tugevdatud kaitset advokaatide ning nende klientide vahelisele teabevahetusele. Sellist kaitset õigustab asjaolu, et juristidele on demokraatlikus ühiskonnas usaldatud fundamentaalne roll, milleks on kohtuvaidluses osalevate isikute kaitsmine.<sup>52</sup>

Väljakujunenud praktika kohaselt omavad EIÕK-s sisalduva põhiõigused „erilist tähendust“ ning on üldpõhimõtete lahutamatuks osaks.<sup>53</sup> Seega on ka kliendi ning advokaadi vahelise teabevahetuse konfidentsiaalsus, olles EIÕK artiklite 6 ning 8 kaitsealas, Eesti kui konventsiooniga liitunud riigi õiguskorra lahutamatuks osaks.

---

<sup>48</sup> EKo C-305/05, *Ordre des barreaux francophones et germanophone and Others v Conseil des ministres*, p 41.

<sup>49</sup> EIKo 13710/88 *Niemietz vs. Saksamaa*, p 37.

<sup>50</sup> Analooogia alusel arsti kutsesaladuse hoidmise kohustuse kohta vt: EKo C-62/90 *Komisjon vs. Saksamaa*, p 23.

<sup>51</sup> EIKo 00/164, *Foxley vs. Ühendkuningriik*, p 44.

<sup>52</sup> European Court of Human Rights. Factsheet (viide 14), lk 1; EIKo 12323/11, *Michaud vs France*, p 118.

<sup>53</sup> EKo C-112/00, *Schmidberger vs. Austria*, punkt 71.

### 2.3.2. Teabevahetuse konfidentsiaalsus Euroopa Liidus

Advokaadi konfidentsiaalsuskohustus eksisteerib kõigis EL-i riikides, kuid selle sisu sõltub konkreetsest riigist ning sellest, kuidas seda riigiti tõlgendatakse. Konfidentsiaalsuskohustuse sisu võib riigiti olla väga erinev. Advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustust puudutavad küsimused ei ole EL-i üleselt harmoniseeritud, vaid neid reguleerivad EL-i liikmesriikide sisesed õigusaktid. Nende kõrval on küll olemas teatud Euroopa Liidu üleselt kehtivad advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustust käsitavad reeglid, kuid neid kohaldatakse üksnes seoses Euroopa Komisjoni poolt Euroopa Liidu konkurentsioiguse jõustamisega.<sup>54</sup> EL-is tuleb kehtestatud advokaadi ning tema kliendi teabevahetuse konfidentsiaalsuse kaitse reegleid järgida konkurentsioigust puudutavates küsimustes, mis hõlmavad või võivad hõlmata Euroopa Komisjoni. EL-i advokaadi ja tema kliendi teabevahetuse konfidentsiaalsuse kaitse kohaldub seega vaid olukordadele, kus uurimist viib läbi Euroopa Komisjon.<sup>55</sup>

Vaatamata liiduülesete harmoniseerivate õigusaktide puudumisele, on nii Euroopa Kohus kui ka EIK advokaadi ning kliendi usaldussuhte konfidentsiaalsuse ning selle piiramise küsimust oma praktikas käsitlenud ning advokaadi ja kliendi konfidentsiaalsussuhte ulatus on Euroopa riikides ning ka EL-is endas olnud vaidlusaluseks küsimuseks ka varem.<sup>56</sup> Advokaadi ning kliendi konfidentsiaalsussuhe peegeldab õrna tasakaalu, mis tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, mis käsitleb õigust õiglasele kohtulikule arutamisele, mis peegeldab endas omakorda EIK ja Põhiõiguste Harta<sup>57</sup> põhimõtteid.<sup>58</sup>

Euroopa Kohus tunnustas esmakordselt advokaadi ja kliendi teabevahetuse konfidentsiaalsuse kaitset kui EL-i põhiõigust 1982. aastal kaasuses *AM & S Europe Limited* vs. Komisjon.<sup>59</sup> Euroopa Kohus leidis nimetatud kaasuses, et advokaadi ja kliendi teabevahetuse

---

<sup>54</sup> Legal Professional Privilege. Global Guide, 5th edition. – DLA Piper 2019, lk 51. Arvutivõrgus: <http://www.dlapiperlegalprivilege.com/#handbook/world-map-section> (15.03.2019).

<sup>55</sup> *Ibid*, lk 51.

<sup>56</sup> J. Komárek. Legal Professional Privilege and the EU's Fight against Money Laundering. Case comment. Case C-305/05, *Ordre des barreaux francophones and germanophone & Others v Conseil des Ministres* (ECJ, Grand Chamber) 26 June 2007, lk 1. Arvutivõrgus: <https://www.anti-moneylaundering.org/Document/Default.aspx?DocumentUid=B0E0349F-D0BB-4A6B-9588-5D0572FEDDCA> (15.03.2019).

<sup>57</sup> Euroopa Liidu põhiõiguste harta. – EL T C 326/391.

<sup>58</sup> European Commission. Report from the commission to the European Parliament and the Council on the assessment of the risks of money laundering and terrorist financing affecting the internal market and relating to cross-border activities. Brussels: 26.06.2017, lk 5. Arvutivõrgus: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/ce3cb15d-5a5a-11e7-954d-01aa75ed71a1> (12.02.2019).

<sup>59</sup> EKo C-155/79, *AM & S Europe Limited v Commission of the European Communities*.

konfidentsiaalsus on vajalik selleks, et igal isikul oleks võimalus oma advokaadiga piiranguteta konsulteerida. EL-i advokaadi ja kliendi teabevahetuse konfidentsiaalsus on isiku kaitseõiguse täieliku rakendamise oluliseks eeltingimuseks.<sup>60</sup> Advokaadi ja kliendi teabevahetuse konfidentsiaalsuse põhimõtte keelab üldjuhul nende vahelise teabevahetuse saladuse riivid ning ulatub kaugemale kui kriminaalmenetlus, tsiviil- või halduskohtumenetlus või õigusnõustamine seoses nende menetlustega, mida kinnitavad nii Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas *AM ja S Europe Limited vs*, Komisjon ning esimese astme kohtu 17. septembri 2007. a otsus kohtuasjas *Akzo Nobel Chemicals Ltd vs* Komisjon.<sup>61</sup> Euroopa Kohtu seisukoht on, et kliendi ja advokaadi vahelise usaldussuhte kaitse hõlmab õigusabi osutamist nii kohtu- kui ka kohtueelses menetluses ning ka õigusnõustamist, et klient saaks kindlaks määrata talle kuuluvad õigused, oma kohustused ning tema tegevusega kaasnevad riskid.<sup>62</sup> Sõltumatus ning kutsesaladuse hoidmise kohustus suurendavad avalikkuse usaldust advokaadi kutse suhtes ning selline usaldus advokaadi suhtes kohaldub üldiselt, mitte ainult advokaadi poolt täidetavate konkreetsete ülesannete suhtes.<sup>63</sup> Advokaadi kui õigusnõustaja ning kliendi vahelise suhtluse konfidentsiaalsus on vajalik et advokaat saaks täita oma kohustusi ning nõustada klienti nõutava põhjalikkusega ning see on võimalik vaid juhul, kui kliendil on vabadus advokaadile avalikustada kogu informatsioon.<sup>64</sup>

Euroopa Kohtu praktika kohaselt omavad EIÕK-s sisalduva põhiõigused „erilist tähendust“ ning on üldpõhimõtete lahutamatuks osaks.<sup>65</sup> Sellest ei tulene kohtujurist M. Poiares Maduro sõnul ilmtingimata, et põhiõiguste kaitse raamid EL-i õiguskorras oleksid samad nagu EIÕK-s tagatud õiguste puhul<sup>66</sup>, kuid ühenduses ei saa olla vastuvõetavad meetmed, mis ei ole vastavuses EIK poolt tunnustatud inimõigustega.<sup>67</sup> EL-is ei ole küll advokaadi ning kliendi vahelise teabevahetuse konfidentsiaalsust reguleeritud, kuid Euroopa Kohus ei saa M. Poiares Maduro hinnangul nii elementaarset põhimõtet eirata.<sup>68</sup> Sellest ei saa aga järeldada, et ühel eeskirjal on teatud ühiskondlikes või erasfäärides ülimuslik väärtus, et seda tuleb tunnustada

---

<sup>60</sup> Legal Professional Privilege. Global Guide, 5th edition (viide 54), lk 51.

<sup>61</sup> U. Lõhmus (viide 13), lk 612.

<sup>62</sup> EKo C-305/05, *Ordre des barreaux francophones jt*.

<sup>63</sup> *Ibid*, p 14.

<sup>64</sup> G. C. Hazard Jr. An Historical Perspective on the Lawyer-Client Privilege. – Yale Law School. Yale Law School Legal Scholarship Repository. Faculty Scholarship Series. 1978, lk 1061. Arvutivõrgus: [https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3288&context=fss\\_papers](https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3288&context=fss_papers) (13.03.2019).

<sup>65</sup> EKo C-112/00, *Schmidberger vs. Austria*, p 71.

<sup>66</sup> EKo C-305/05, *Ordre des barreaux francophones jt*, kohtujurist M. Poiares Maduro ettepanek, punkt 40.

<sup>67</sup> EKo C-112/00, *Schmidberger vs Austria*, p 73.

<sup>68</sup> EKo C-305/05, *Ordre des barreaux francophones jt*, kohtujurist M. Poiares Maduro ettepanek, punkt 38.

kui ühenduse õiguse üldpõhimõtet. Lisaks on kohtujuristi hinnangul vaja uurida, kas selles ühiskondlikus korras on olemas iseseisev allikas, mis kindlustab sellele eeskirjale kaitse.<sup>69</sup>

Seega ei ole advokaadi ning kliendi vahelise teabevahetuse konfidentsiaalsuse sisustamisel võimalik eelkõige EL-i õigusaktidele ning kohtupraktikale tugineda, vaid advokaadi konfidentsiaalsuskohustuse sisustamisel ning selle piiramise analüüsimisel tuleks lähtuda eelkõige Eesti õiguskorras kehtestatud reeglitest ning teistest kohalduvatest õigusaktidest, regulatsioonidest ning asjakohasest kohtupraktikast.

### 2.3.3. Advokaadi konfidentsiaalsuskohustuse piiramine

Advokaate võib lugeda DAC6 tähenduses vahendajateks. See tähendab, et alates 1. juulist 2020 peavad kõik advokaadid, kes osutavad oma klientidele DAC6 lisas IV nimetatud tunnustele vastavat piiriüleste maksuskeemidega seotud nõu, hakkama andma sellistest skeemidest aru maksuhaldurile. Kuivõrd Eestis kehtib ka advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustus ning maksunõu andmine on advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustusega hõlmatud, võib direktiivi ülevõtmisel tekkida vastuolu direktiivist tuleneva teavitamiskohustuse ning advokaadi ja kliendi konfidentsiaalsussuhte vahel.

Eesti õiguses reguleerivad advokaadi sõltumatust ning kutsesaladuse hoidmise kohustust vastavalt AdvS §-id 43 ja 45. AdvS § 45 kohaselt on advokaat kohustatud hoidma saladuses talle õigusteenust osutades teatavaks saanud andmeid. Advokatuuri eetikakoodeksi § 5 kohustab advokaati saladuses hoidma mis tahes teavet, mida ta on seoses õigusabi osutamisega saanud. Kuivõrd on DAC6 tähenduses vahendajaks ning direktiivis kirjeldatud maksunõu osutamine kuulub advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustuse mõjualasse, on advokaat kohustatud saladuses hoidma ka teavet, mis on seotud direktiivi alusel aruantavate piiriüleste skeemidega, mis on talle kliendiga suhtlemise käigus teatavaks saanud.

AdvS § 45 lõige 1 näeb ette advokaadi kohustuse hoida saladuses talle õigusteenust osutades teatavaks saanud andmeid, tema poole õigusteenuse saamiseks pöördumist ja õigusteenuse eest makstud tasu suurust. Advokatuuri eetikakoodeksi kommenteeritud väljaande kohaselt on

---

<sup>69</sup> *Ibid*, punkt 38.

lõike 1 eesmärgiks advokaadi ning kliendi vahelise usalduse tagamine.<sup>70</sup> Konfidentsiaalsuskohustus seisneb esiteks advokaadi kohustuses mitte avaldada talle kliendi poolt usaldatud informatsiooni ning teiseks kutsetagatistes andmete avaldamise nõuete eest ametiasutuste ning teiste kolmandate isikute poolt.<sup>71</sup>

Seaduse alusel on võimalik advokaati kohustada õigusteenust osutades saadud teavet avaldama, seda sõltumata kliendi nõusolekust.<sup>72</sup> Seda on tehtud näiteks rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seaduses<sup>73</sup> (edaspidi: RahaPTS), mille § 2 lõike 2 kohaselt on advokaat kohustatud järgima nimetatud seaduses sätestatud nõudeid oma kutse- või ametitegevuses, kui advokaat tegutseb finants- või kinnisvaratehingus oma kliendi eest ja nimel. Seaduses sätestatud nõuete hulka kuulub muuhulgas ka RahaPTS § 49 lõikest 1 tulenev rahapesu andmebüroo teavitamise nõue rahapesu riskiga tehingutest ning sellist teabe avaldamist ei loeta sealjuures advokaadi kutsesaladuse kohustuse rikkumiseks.

Konfidentsiaalsuskohustust käsitleb lisaks AdvS-le ja Advokatuuri Eetikakoodeksile ka Euroopa Liidu Advokatuuride ja Õigusliitude Nõukogu poolt vastu võetud Euroopa Advokaatide Eetikakoodeks, mille artikkel 2.3 sisaldab advokaadi konfidentsiaalsuskohustuse olulisemaid põhimõtteid. Advokaadi konfidentsiaalsuskohustus teenib õigusemõistmise ning kliendi huve, mistõttu on sellel õigus riigi erikaitsele.<sup>74</sup> Advokaadi ameti juures on väga oluline, et kliendid saaksid advokaadile usaldada asju, mida nad teistele ei avaldaks, ning et advokaat saaks muud informatsiooni usalduse alusel. Konfidentsiaalsuse kindluse puudumisel ei saa kliendi ning advokaadi vahel tekkida usaldust, mistõttu on konfidentsiaalsus advokaadi esmaseks ja põhiõiguseks ning -kohustuseks.<sup>75</sup> Tegemist on Euroopa Advokaatide Eetikakoodeksi punktis 2.3.1. toodud üldpõhimõtetega, mis on varasemalt fikseeritud Perugia deklaratsioonis<sup>76</sup> ja on mida on ka Euroopa Kohus oma praktikas tunnustanud.<sup>77</sup> Advokaadi olemuses on olla oma kliendi konfidentsiaalse info saajaks ning ilma konfidentsiaalsuse tagatiseta ei saa seega usaldust eksisteerida. Suhtluse konfidentsiaalsena hoidmine on seega

---

<sup>70</sup> M. Tamme, A. Soo. (viide 46) § 5 komm. 1.

<sup>71</sup> *Ibid*, § 5 komm. 1.

<sup>72</sup> *Ibid*, § 5 komm. 2.1.3.

<sup>73</sup> Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus. – RT I, 13.03.2019, 126.

<sup>74</sup> Euroopa Advokaatide Eetikakoodeks, punkt 2.3.1. Arvutivõrgus: <https://www.advokatuur.ee/est/oigusaktid/eetikakoodeks/euroopa-eetikakoodeks> (12.03.2019).

<sup>75</sup> *Ibid*, punkt 2.3.1.

<sup>76</sup> The declaration of Perugia on the principles of professional conduct of the bars and law societies of the European Community. Perugia: 16.09.1977. Arvutivõrgus: [https://www.ccbe.eu/NTCdocument/perugia\\_enpdf1\\_1182334218.pdf](https://www.ccbe.eu/NTCdocument/perugia_enpdf1_1182334218.pdf) (01.03.2019).

<sup>77</sup> EKO C-155/79, *AM & S Europe Limited v Commission of the European Communities*.

advokaatide fundamentaalne ning esmane kohustus.<sup>78</sup> Sealjuures on advokaadi konfidentsiaalsusel kahepoolne iseloom – konfidentsiaalsus ei ole üksnes advokaadi kohustus, see on kliendi fundamentaalne inimõigus.<sup>79</sup> Eeltoodu põhjal võib öelda, et konfidentsiaalsuskohustus on advokaadiametis olemasolu aluseks, seega peab selle piiramine seadusandja poolt olema väga põhjendatud ning proportsionaalne sellega saavutada soovitava eesmärgiga.

Läbipaistvuse suurendamine, seda ka maksuplaneerimise valdkonnas, mõjutab paratamatult isikute privaatsust. Sarnaselt rahapesu ja terrorismi rahastamist puudutavale teabele<sup>80</sup> on võimalikku maksude agressiivset planeerimist puudutava teabe puhul samuti tegemist teabega, mis küll tavaolukorras jääks isikutevahelise konfidentsiaalsussuhte piiridesse, kuid muutub seaduse alusel välise kontrolli objektiks.<sup>81</sup> Euroopa Kohus on oma kaasuses *Ordre des barreaux jt.*<sup>82</sup> seoses advokaatide kohustusega teavitada pädevaid asutusi oma kliendi suhtes tekkinud kahtlustest seoses rahapesu või terrorismiga märkinud, et kliendi ja advokaadi usaldussuhte kaitse hõlmab õigusabi kohtu- ja kohtueelses menetluses ning õigusnõustamist, et klient saaks kindlaks määrata oma õigused ja kohustused ning oma tegevusega kaasnevad riskid. Kui advokaat tegutseb äriagendina, prevaleerivad kliendi huvid, mistõttu advokaat ei tegutse sõltumatu õigusnõustajana.<sup>83</sup> Seni on jäänud lahtiseks, kas selles kohtuasjas tehtud järeldusi saab kasutada vaid rahapesu- ja terrorismivastase võitluse kontekstis või on neil üldisem tähendus.<sup>84</sup>

Kaasuses *Ordre des barreaux jt.*<sup>85</sup> kontrollis Euroopa Kohtu suurkoda pädevate asutuste teavitamis- ning koostöökohustuse õiguspärasust, mis kehtestati õigusala esindajatele Direktiiviga 91/308/EMÜ rahandussüsteemi rahapesu eesmärgil kasutamise vältimise kohta

---

<sup>78</sup> The Council of Bars and Law Societies of Europe. Statement of professional Secrecy/legal professional privilege (LLP). Brussels: 15.09.2017, lk 2. Arvutivõrgus: [https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality\\_distribution/public/documents/DEONTOLOGY/DEON\\_Postion\\_Papers/EN\\_DEON\\_20170915\\_Statement-on-professional-secrecy\\_LPP.pdf](https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality_distribution/public/documents/DEONTOLOGY/DEON_Postion_Papers/EN_DEON_20170915_Statement-on-professional-secrecy_LPP.pdf) (19.03.2019).

<sup>79</sup> Euroopa õiguskutse tuumpõhimõtete harta ja eetikakoodeks Euroopa advokaatidele. Kommentaar. 31. jaanuar 2008, lk 4 punkt (b). Arvutivõrgus: [https://www.ccbe.eu/NTCdocument/Euroopa\\_tuumphimte11\\_1284706415.pdf](https://www.ccbe.eu/NTCdocument/Euroopa_tuumphimte11_1284706415.pdf) (21.03.2019).

<sup>80</sup> B. Rider. Research Handbook on International Financial Crime. Research handbooks in financial law series. Edward Elgar Publishing. 27. November 2015, lk 532.

<sup>81</sup> *Ibid*, lk 532.

<sup>82</sup> EKO C-305/05, *Ordre des barreaux francophones jt.*

<sup>83</sup> EKO C-305/05, *Ordre des barreaux francophones jt.*, kohtujurist M. Poiares Maduro ettepanek, punkt 70.

<sup>84</sup> U. Lõhmus (viide 13), lk 612.

<sup>85</sup> EKO C-305/05, *Ordre des barreaux francophones jt.*



(edaspidi: AML direktiiv).<sup>86</sup> Euroopa Kohus luges kohustuse avaldada teavet rahapesu kohta advokaadi ning kliendi konfidentsiaalsussuhtega kooskõlas olevaks ning tõi oma otsuses välja, et kliendi ja advokaadi vahelise suhte konfidentsiaalsust tuleb piirata EIÕK artikliga 6 tagatud õigusega õiglasele kohtumenetlusele.<sup>87</sup> AML direktiiv avaldas ühendusele märkimisväärset mõju, seades advokaadi ning kliendisuhete kaitsele ulatusliku piirangu.<sup>88</sup> Kaasuses *Ordre des barreaux jt.* hindas Euroopa Kohus AML direktiivi artikli 2a (5) õiguspärasust. Nimetatud artikli kohaselt laienevad sõltumatutele õigusnõustajatele direktiivi sätteid, mis kohustavad direktiivis toodud kohustatud isikuid ning asutusi teavitama pädevaid asutusi kõigist võimalikule rahapesule viitavatest asjaoludest. Samuti kehtestati artikliga täiendav kohustus esitada pädevatele asutustele nende nõudmisel kogu vajalik teave. 1991 aastal esmakordselt vastu võetud AML direktiivi neljas muudatus (edaspidi: AMLD IV)<sup>89</sup> lubab liikmesriikidel, sarnaselt DAC6-le, teha taolisest teavitamiskohustusest erandeid. Vaatamata mõlemas direktiivis lubatud eranditele, on rahapesu tõkestamise direktiivis seatud erand tunduvalt piiratum, kui seda on DAC6 sätestatud erand. DAC6 lubab liikmesriigil advokaadi teavitamiskohustuse suunata üle kliendile, mis tähendab, et liikmesriigil on diskretsioon otsustada, kas üldlõdse seada advokaadi konfidentsiaalsuskohustusele piiranguid või mitte. AMLD IV aga liikmesriigile nii laialdast diskretsioon ei lubanud, ning lubas erandeid advokaadi teavitamiskohustusest rangelt vaid juhtudel ning ulatuses, kuivõrd advokaat on seotud kliendi õigusliku seisundi hindamisega või ülesannete täitmisega kõnealuse kliendi kaitsja või esindajana kohtumenetluses või sellega seoses, sealhulgas seoses nõustamisega menetluse algatamise või vältimise asjus.

Euroopa Kohtu otsus kaasuses *Ordre des barreaux* omas märkimisväärset mõju advokaadi ning kliendi vahelisele usaldussuhtele Euroopa kontekstis ning see on jätnud arvestataval hulgal õiguslaste professionaalide tegevusi konfidentsiaalsuskohustuse alt välja.<sup>90</sup> Euroopa Kohus jättis nimetatud kaasuse arutamisel proportsionaalsuse küsimusele hinnangu andmata ning

---

<sup>86</sup> Nõukogu 10. juuni 1991. aasta direktiiv 91/308/EMÜ rahandussüsteemi rahapesu eesmärgil kasutamise vältimise kohta (EÜT L 166) ELT eriväljaanne 09/01, lk 153, mida on muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 4. detsembri 2001. aasta direktiiviga 2001/97/EÜ. – EÜT L 344, lk 76.

<sup>87</sup> EKo C-305/05, *Ordre des barreaux francophones jt.*, p 38.

<sup>88</sup> J. Komárek (viide 56), lk 3.

<sup>89</sup> Euroopa Parlamendi ja Nõukogu 20. mai 2015 direktiiv (EL) 2015/849, mis käsitleb finantssüsteemi rahapesu või terrorismi rahastamise eesmärgil kasutamise tõkestamist ning millega muudetakse Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrust (EL) nr 648/2012 ja tunnistatakse kehtetuks Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2005/60/EÜ ja komisjoni direktiiv 2006/70/EÜ. – ELT L 141/73 artikkel 14 punkt 4 lg 2.

<sup>90</sup> J. Komárek (viide 56), lk 7.

lahendi *Ordre des barreaux* punktist 36 selgub, et vajadus rahapesu vastu tõhusalt võidelda osutus kohtu jaoks piisavaks.<sup>91</sup>

DAC6 lisas IV olevad tunnused määravad, kas konkreetne skeem on teavitamiskohustuse subjektiks või mitte. Direktiivist tulenevalt peavad advokaadid teavitama maksuhaldurit kõigist skeemidest, millel esineb vähemalt 1 lisas IV toodud tunnus. Kõik tunnused ei viita aga automaatselt agressiivsele maksuplaneerimisele ning advokaat peab maksuhaldurit teavitama ka paljudest seadusega mitte vastuolus olevatest skeemidest. Rahapesu ning terrorismi rahastamise tõkestamise eesmärgil vastu võetud advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustuse piirangud on autori hinnangul põhjendatud – rahapesu on üha süvenev probleem ning aina uute ilmsiks tulevate rahapesu võtete ning skeemide valguses on oluline advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustust teatud määral piirata. Lisaks on kutsesaladuse hoidmise kohustuse piiramine lubatud ainult piiratud juhtudel, kui esineb rahapesu või terrorismi rahastamise risk. Direktiivist tulenev teavitamiskohustus kehtib aga ka tehingute suhtes, millel puudub igasugune ebaseaduslik eesmärk.

EIK kontrollis kaasuses *Michaud vs. Prantsusmaa*<sup>92</sup> Euroopa Parlamendi ja nõukogu 26.10.2005 direktiiviga 2005/60/EÜ rahandussüsteemi rahapesu ja terrorismi rahastamise eesmärgil kasutamise vältimise kohta advokaatidele kehtestatud teavitamiskohustuse vastavust EIÕK artiklile 8. Nimetatud kaasuses EIK aga EIÕK artikli 8 rikkumist ei tuvastanud ning tõi põhjenduseks, et advokaatidel on teavitamiskohustus kindlates valdkondades (finants- ja kinnisvaratehingud) ning advokaadid ei pea ise kellegi poole pöörduma, vaid on kohustatud oma kahtlustest teavitama advokatuuri esimeest.<sup>93</sup> Siinkohal võib näiteks tuua, et RahaPTS § 49 lg 1 alusel on advokaadid kohustatud oma kahtlustest teavitama Rahapesu andmebürood.<sup>94</sup> Eestis ei ole küll veel riigisiseses õiguses advokaadi teavitamiskohustust kehtestatud, kuid juhul kui see hõlmaks advokaadi kohustust teavitada direktiivi objektiks olevatest tehingutest otse maksuhaldurit ning mitte advokatuuri, oleks asjakohane tõstatada küsimus Eesti regulatsiooni kooskõlast EIÕK artikliga 8.<sup>95</sup>

---

<sup>91</sup> *Ibid*, lk 8.

<sup>92</sup> EIKo 12323/11, *Michaud vs Prantsusmaa*.

<sup>93</sup> M. Tamme, A. Soo (viide 46), § 5 komm. 2.1.3.

<sup>94</sup> *Ibid*.

<sup>95</sup> *Ibid*.

Vaatamata asjaolule, et DAC6 kehtestab ulatusliku teavitamiskohustuse vahendajatele ning muuhulgas ka maksunõu osutavatele advokaatidele, austab direktiiv kutsesaladuse hoidmise kohustust vastavalt DAC6 artikli 8ab (5) 2 ning preambula punktile 8<sup>96</sup> ning on kehtestanud direktiivis erandi, mille alusel võivad liikmesriigid konflikti korral ametist tuleneva kutsesaladuse hoidmise kohustusega suunata teavitamiskohustuse maksumaksjale kui advokaadi poole pöördunud kliendile. Tegemist on igale liikmesriigile antud diskretsiooniga. Eesti seadusandja ei ole veel direktiivi riigisisesse õigusesse ülevõtmise avaliku protseduuriga alustanud ega eelnõu avaldanud, seega ei ole hetkel võimalik kindlalt öelda, kuidas hakatakse direktiivi Eestis rakendada ning kas seadusandja otsustab advokaatide konfidentsiaalsuskohustust piirata või koormab teavitamiskohustusega hoopis advokaadi poole maksunõu saamiseks pöördunud klienti.

DAC6 kohustab selliseid vahendajaid, kes ei saa oma kohustust tulenevalt ametialasest kutsesaladuse hoidmise kohustusest täita, teavitama kõiki teisi talle teadaolevaid vahendajaid, või kui neid ei ole, maksumaksjat tema teavitamiskohustusest maksuhalduri ees. Loomulikult ei pea liikmesriigid, sealhulgas Eesti, sellist reeglit kehtestama. Direktiiv on liikmesriikidele jättnud võimaluse ning Eesti seadusandja peab sarnaselt teistele liikmesriikidele otsustama, kas soovib erandit rakendada.

Euroopa Maksunõustajate Liit (edaspidi: CFE) on oma DAC6 puudutavas aramusavalduses väljendanud lootust, et liikmesriigid rakendavad DAC6 ning eelkõige DAC6 artiklis 8ab (5) sätestatud erandit viisil, mis austab täielikult advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustust neis liikmesriikides, kus selline kohustus on olemas. Näiteks, kui maksunõustajate kutseala, sealhulgas nende õigused ja kohustused ning ametialane konfidentsiaalsus, on seadusega reguleeritud, ootab CFE, et liikmesriigid järgivad direktiivi ülevõtmisel riigisisesse õigusesse täielikult artikli 8ab lõikest 5 tulenevat erandit. CFE peab äärmiselt oluliseks, et need riigid kohaldaksid seda erandit direktiivi rakendamisel, täpselt nagu on sätestatud direktiivis.<sup>97</sup> Sellest tulenevalt on autor seisukohal, et isegi juhul, kui käsitada direktiivist tulenevat teavitamiskohustust iseenesest advokaadi ja kliendi vahelise teabevahetuse konfidentsiaalsuse ning ühtlasi ka EIÕK artikli 8 proportsionaalse riivena, ei oleks liikmesriikide, sh Eesti,

---

<sup>96</sup> CFE Professional Affairs Committee. Opinion Statement PAC 5/2018 on the legal professional privilege reporting waiver set out in Article 8ab (5) of the Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 (DAC6). July 2018, lk 2. Arvutivõrgus: <https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/07/CFE-Opinion-Statement-Legal-Professional-Privilege-Waiver-DAC6.pdf> (05.04.2019).

<sup>97</sup> *Ibid*, lk 2.

teavitamiskohustuse ülevõtmisel riigisisesse õigusesse advokaadi konfidentsiaalsuskohustuse piiramine direktiivis sätestatud diskretsiooni valguses õigustatud. Kuivõrd liikmesriikidele on antud selge võimalus põhiõiguste riivet vältida, on autori hinnangul erandi mitte rakendamine põhjendamatult.

Lisaks rõhutab autori hinnangul advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustuse riive põhjendamatust asjaolu, et riive ei ole proportsionaalne. Proportsionaalne riive peab olema sobiv, vajalik ning mõõdukas. Riive on vajalik, kui puudub sama efektiivne meede, mis oleks ühtlasi vähem piirav.<sup>98</sup> Ühelt poolt ei oleks direktiivist tuleneva lubatud erandi valguses advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustus vajalik. Direktiiv sätestab liikmesriikidele võimaluse panna sarnane teavitamiskohustus advokaadi poole pöördunud kliendile, millega on võimalus vältida advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustuse riivet täielikult. Erandi rakendamine oleks küll vähem piirav, kuid alternatiivne meede peab olema ühtlasi ka sama efektiivne. Efektiivsuse hindamisel tuleks arvestada, et sisuliselt on tegemist ühe ja sama kohustusega – erinev on kõigest kohustuse subjekt. Sellele vaatamata võib kohustuse subjekt autori hinnangul meetme efektiivsust oluliselt mõjutada. Advokaadi suhtes kehtib praktikas tema ametist tulenevalt kõrgendatud ootus, et ta tunneb oma töö loomusest tulenevalt seadusi ning tegutseb nendega kooskõlas. Lisaks eksisteerib võimalus, et teavitamiskohustust rikkudes seab advokaat ohtu oma usaldusvärsuse ning halvimal juhul ka kutsetunnistuse. Eesti pole küll veel teavitamiskohustuse rikkumise eest sanktsioone kehtestanud, kuid vahendajale, kes ei ole advokaat, ei kaasne autori hinnangul tõenäoliselt võrreldavaid tagajärgi. Seega võiks maksuhalduril olla suurema tõenäosusega võimalus saada aruantava piiriülese skeemi kohta informatsiooni pigem advokaadilt, kui tema poole pöördunud kliendilt.

Advokaadi poole pöördunud kliendi puhul võib aga teavitamiskohustuse täitmine olla vähemefektiivne. Seaduse mittetundmine ei välista küll isikut vastutusest, kuid mitte-advokaadist vahendaja puhul võib esineda mitmeid asjaolusid, mis võivad mõjutada isiku teavitamiskohustuse täitmist. Selliseks mõjuallikaks võib olla näiteks isiklik huvi piiriülesest aruantavast skeemist kasu saamiseks. Advokaatide käitumist mõjutavad aga lisaks seadustele ka eetikareeglid, mis ideaalis peaksid advokaadi käitumist suunama.

---

<sup>98</sup> A. Inkinen (toim) jt. Ametniku Euroopa Liidu käsiraamat, 2016, lk 40. Arvutivõrgus: [https://www.riigikantselei.ee/sites/default/files/content-editors/Failid/EL/ametniku\\_euroopa\\_liidu\\_kasiraamat.pdf](https://www.riigikantselei.ee/sites/default/files/content-editors/Failid/EL/ametniku_euroopa_liidu_kasiraamat.pdf) (19.03.2019).

Eeltoodud argumente tuleks meetme efektiivsuse hindamisel külla arvestada, kuid autoril ei ole alust eeldada, et kõigi vahendajate eesmärgiks on seadust rikkuda. Ka isikutel, kes piiriülese aruantava skeemi osas advokaadi poole ei pöördunud, on direktiivist tulenevalt teavitamiskohustus. Seega ei saa teavitamiskohustuse ülekandmisel advokaadilt üle kliendile olla informatsiooni saamisel vähemefektiivne, kui see oleks vahendaja puhul, kes ei pöördugi maksunõustamiseks advokaadi poole. Advokaatidele sarnaselt peaksid ka advokaadi poole pöördunud isikud olema sellisel juhul teadlikud neile kohalduvast teavitamiskohustusest, kuivõrd direktiivist tulenevalt peab advokaatidel erandi rakendamisel olema kohustus teavitada tema poole pöördunud klienti teavitamiskohustuse olemasolust.

Ülaltoodut arvestades tuleks siiski asuda seisukohale, et nii advokaatide kui ka mitte-advokaatide seas võib olla indiviide, kes võivad seaduselinki enda kasuks ära kasutada. Kuivõrd puudub õigustatud põhjendus eeldada, et advokaadi teavitamiskohustuse panemine advokaadi poole pöördunud kliendile oleks eesmärgi saavutamisel vähem efektiivne, võib järeldada, et tegemist on ebavajaliku meetmega. Teavitamiskohustust riigisisisesse õigusesse üle võtmisel peaks seadusandja seega lähtuma eeldusest, et advokaadi kutsesaladuse kohustuse hoidmise riive ei ole käesoleval juhul kuidagi vajalik ning seega ka proportsionaalne.

Direktiivist tulenev advokaadi teavitamiskohustus on seega vastuolus nii Euroopa Advokaatide Eetikakoodeksi, Advokatuuri eetikakoodeksi kui ka Eesti AdvS-ga, mille kohaselt on advokaadi ning kliendi vaheline suhtlus konfidentsiaalsuskohustusega hõlmatud. Tegemist ei ole aga DAC6-s ettenähtud kohustusliku sättega ning Eestil on õigus advokaadid teavitamiskohustusest vabastada ning kanda teavitamiskohustus üle advokaatide klientidele. Seega ei ole autori hinnangul tegemist DAC6 vaatepunktist olulise vastuoluga, mida ei ole võimalik kõrvaldada. Kui Eesti seadusandja peaks otsustama siiski erandit mitte rakendada ning advokaatide konfidentsiaalsuskohustust piirata, tuleb arvestada, et selline piiramine on küll lubatud, kuid arvestades DAC6-s välja toodud alternatiivi (teavitamiskohustuse üle kandmine advokaadi poole pöördunud kliendile), mis oleks autori hinnangul eesmärgi saavutamisel vähem riivav ning sama efektiivne, ning arvestades ühtlasi ka CFE soovitusi liikmesriikidel DAC6-s sätestatud erandit kohaldada, ei oleks tegemist autori hinnangul vajaliku ning seega ka proportsionaalse riivega.

### 3. TEAVITAMISKOHUSTUS ISIKU PÕHIÕIGUSTE VALGUSES

DAC6-st tulenevalt on piiriülestest aruantavatest skeemidest teavitamise kohustus vahendajatel. DAC6 artikkel 8ab punkt 5 näeb aga liikmesriikidele ette õiguse võtta vajalikke meetmeid selleks, et anda vahendajatele õigus loobuda aruantava piiriülese skeemi kohta teabe esitamisest, kui aruandluskohustus oleks vastuolus liikmesriigi õiguse kohase kutsesaladuse hoidmise kohustusega. Sellisel juhul peavad liikmesriigid tagama, et vahendajate asemel täidaksid teavitamiskohustust maksumaksjad, kes skeemi rakendada soovivad. Sellega võib aga kaasneda vastuolu isiku direktiivist tuleneva teavitamiskohustuse ja isiku enese mittesüüstamise õiguse vahel. Lisaks, vaatamata sellele, kes direktiivist tulenevat teavitamiskohustust täitma asub, riivab DAC6-st tulenev teavitamiskohustus autori hinnangul isiku õigust privaatsusele. Käesolevas peatükis analüüsib autor seega, kas DAC6-st tulenev teavitamiskohustus riivab isiku privaatsusõigust ning kas selline riive on proportsionaalne. Samuti analüüsib autor, kuidas suhestuvad omavahel DAC6-st tulenev teavitamiskohustus ning EIÕK ja Põhiõiguste Hartaga kaitstav õigus enese mittesüüstamisele, kas DAC6-st tulenev teavitamiskohustus on nimetatud õigusega vastuolus.

#### 3.1. Teabe esitamise kohustus kui isiku privaatsusõiguse riive

##### 3.1.1. Põhiõiguste riive ning proportsionaalsuse põhimõte

Piiriülestest aruantavatest skeemidest teavitamise kohustus riivab isiku õigust perekonna- ja eraelu puutumatusele. Tegemist on EIÕK artiklis 8 toodud privaatsusõigusega, mida sisustavad neli valdkonda: eraelu, perekonnaelu ja kodu puutumatus ning sõnumisaladus.<sup>99</sup> Privaatsusõigusel ei ole küll ühtset definitsiooni, kuid sellele vaatamata on selle formuleerimist korduvalt üritatud.<sup>100</sup> Privaatsuseks võib lugeda isiku eraelulist sfääri, kus tal on õigus otsustada, kas ja kui palju ta oma eraelu kolmandate isikute ning avalikkusega jagab.<sup>101</sup>

---

<sup>99</sup> P. Schasmin. Privaatsusõiguse piiramise õiguslik raamistik Euroopa Inimõiguste Kohtu ning Euroopa Kohtu lahendite alusel. Tallinn: 2016, lk 13. Arvutivõrgus: [https://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/53040/schasmin\\_ma\\_2016.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/53040/schasmin_ma_2016.pdf?sequence=1&isAllowed=y) (12.03.2019).

<sup>100</sup> O. Diggelmann and M. N. Cleis. How the Right to Privacy Became a Human Right. – Human Rights Law Review, 2014/14, lk 442; U. Fink (aut), N. Witzleb (toim) jt. Protection of privacy in the EU, individual rights and legal instruments in Emerging Challenges in Privacy Law. Comparative perspectives. Cambridge University Press: 2014, lk 77.

<sup>101</sup> M. Männiko. Õigus privaatsusele ja andmekaitse. Tallinn: Juura 2011, lk 18.

Põhiõiguste piiramine ei ole keelatud, kuid EIÕK ja Põhiõiguste Harta lubavad eraellu sekkumist vaid teatud juhtudel ning eesmärkidel. EIÕK-s sisaldub kolm erinevat õiguste gruppi: 1) õigused, mida ei ole lubatud piirata, 2) õigused, mida võib piirata üksnes hädaolukorras, ning 3) õigused, mida võib rahu ajal piirata konventsioonis loetletud tingimustel.<sup>102</sup> Viimaseid nimetatakse kvalifitseeritud õigusteks ning nende hulka kuulub ka käesolevas peatükis käsitatav privaatsusõigus.<sup>103</sup> Kvalifitseeritud õiguste piiramisel peavad riigid lähtuma kolmest eeltingimusest: 1) riive peab olema seadusega tagatud, 2) riive eesmärgiks peab olema üks konventsioonis toodud põhjendustest, ning 3) riive peab olema demokraatlikus ühiskonnas vajalik.<sup>104</sup> Ka EIK artikkel 8 punktis 2 on sõnaselgelt öeldud, et privaatsusõigust tohib piirata üksnes kooskõlas seadusega ja üksnes siis, kui see on demokraatlikus ühiskonnas vajalik riigi julgeoleku, ühiskondliku turvalisuse või riigi majandusliku heaolu huvides, korratuse või kuriteo ärahoidmiseks, tervise või kõlbluse või kaasinimeste õiguste ja vabaduste kaitseks.

DAC6 teavitamiskohustus kujutab endast riivet isiku privaatsusõigusele. Privaatsuse riive on seotud nii maksusüsteemi konkreetse valdkonna avalikustamisega hirmust karistuse ees kui ka viisiga, kuidas liikmesriigid omavahel automaatselt maksualast teavet jagavad, ilma võimaluseta olla enne infovahetust ära kuulatud. Selline riive mõjutab nii vahendajat, kohustatud füüsilisi isikuid kui ka ettevõtjaid, kes on samuti nii Põhiõiguste Harta artikli 7 ja paralleelselt ka EIÕK artikli 8 sätete alusel kaitstud.<sup>105</sup> Euroopa Kohus on oma praktikas rõhutanud, et mõistet „eraelu” ei tohi tõlgendada nii, et see ei hõlma juriidilise isiku äritegevust.<sup>106</sup> Euroopa Kohus on tunnustanud ärisaladuse kaitset kui üldpõhimõtet ja ettevõtjal võib tekkida „erakordselt suur kahju”, kui teatud teave õigusvastaselt avalikustatakse.<sup>107</sup> Kuigi proportsionaalsuse ning vajalikkuse põhimõtteid ei ole EIÕK-s ega selle lisaprotokollides sõnaselgelt mainitud, on EIK seda tunnustanud kui konventsiooni üht olulisemat põhimõtet, mis aitab tagada konventsioonis sätestatud õigusi ja vabadusi.<sup>108</sup> Samuti sisaldab proportsionaalsuse põhimõtet Põhiõiguste Harta artikkel 52, mille kohaselt võib õigusele

---

<sup>102</sup> B. Sloot. How to assess privacy violations in the age of Big Data? Analysing the three different tests developed by the ECtHR and adding for a fourth one. – Information & Communications Technology Law Vol. 24 2015/1, lk 77.

<sup>103</sup> *Ibid*, lk 77.

<sup>104</sup> *Ibid*, lk 77.

<sup>105</sup> D.P. Ventajar. Aggressive Measures for Aggressive Schemes: Human Rights Perspectives. Lund: 2018, lk 28-29. Arvutivõrgus: <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=8943932&fileId=8944324> (09.02.2019).

<sup>106</sup> EKo C-450/06, *Varec SA vs Belgian State*, p 47 ja 48; EÜK presidendi määrus kohtuasjas T-462/12 R, p 44.

<sup>107</sup> EKo C-450/06, *Varec SA vs Belgian State*, p 49 ja 54; EÜK presidendi määrus kohtuasjas T-462/12 R, p 44.

<sup>108</sup> J. McBride (aut), E. Ellis (edit). Proportionality and the European Court of Human Rights. In *The Principle of Proportionality in the Laws of Europe*. – Oxford: Hart Publishing 1999, lk 23.

piiranguid seada üksnes juhul, kui need on vajalikud ning vastavad liidu poolt tunnustatud üldist huvi pakkuvatele eesmärkidele või juhul kui kaitset vajavad teiste isikute õigused ning vabadused. Proportsionaalsuse kontseptsiooni on Euroopa Kohus kui Euroopa Liidu üht üldprintsipi tunnustanud juba 1950datel aastatel.<sup>109</sup> Esimest korda tunnustas Euroopa Kohus proportsionaalsuse põhimõtet kaasustes *Federation Charbonniere de Belgique v High Authority*<sup>110</sup> ning *Internationale Handelsgesellschaft v Einfuhr- und Vorratsstelle Getreide*<sup>111</sup>.

Professor G. de Burca on argumenteerinud<sup>112</sup>, et Euroopa Liidu üldine proportsionaalsuse põhimõte kujutab endast kolmeosalist testi: 1) kas meede on õigusliku eesmärgi saavutamiseks sobiv, 2) kas meede on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik või on olemas ka vähem piiravaid meetmeid, ja 3) meede ei mõjuta üleliigselt isiku õigusi või huve, st on mõõdukas. Ka Riigikohtu Halduskolleegium on seostanud proportsionaalsuse põhimõtet EL õigusega: “Proportsionaalsuse põhimõte on ka Euroopa Liidu õiguse aluspõhimõte ning Euroopa Kohus on asunud seisukohale, et nii EL õiguse kui ka EL õigusaktidele tugineva riigisisese õiguse rakendamisel tuleb arvestada EL õiguse üldpõhimõtetega, sh proportsionaalsuse põhimõttega /.../”<sup>113</sup>

Euroopa Liidu Lepingu artikkel 5 sõnastab samuti proportsionaalsuse põhimõtte<sup>114</sup>, mis on Euroopa Liidu õigusloomes järgimiseks kohustuslik.<sup>115</sup> Proportsionaalsuse põhimõtte, mis kuulub Euroopa Ühenduse asutamislepingu artikli 5 kohaldamisalasse ja ühenduse kohtute praktikast tuleneva proportsionaalsuse põhimõtte vahel esineb selge erisus. Asutamislepingus sätestatud proportsionaalsuse põhimõte on üsna kitsas – see viitab üksnes ühenduse institutsioonidele ning mitte liikmesriikidele ning on lahutamatult seotud samas sättes toodud subsidiaarsuse põhimõttega. Võrreldes asutamislepingust tuleneva proportsionaalsuse põhimõtte kitsa tähendusega, on liikmesriikide kohtute poolt kujundatud proportsionaalsuse põhimõte märksa laiem.<sup>116</sup> Tegelikult kehtib proportsionaalsuse põhimõte aga nii ühenduse

---

<sup>109</sup> D. Chalmers jt. *European Union law: text and materials*. – Cambridge University Press: 2006, lk 448.

<sup>110</sup> EKo C-8/55 *Fédération Charbonnière de Belgique v ESTÜ Ülemamet*.

<sup>111</sup> ECo C-11/70 *Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*.

<sup>112</sup> P. Craig, G. de Burca. *EU Law. Text, cases and materials*. Sixth edition. Oxford University Press: 2015, lk 551.

<sup>113</sup> RKHKo 3-3-1-77-14, p 17.

<sup>114</sup> Euroopa Liidu lepingu ja Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioonid. – EL T C 202, lk 18. Arvutivõrgus: [https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/oj\\_c\\_2016\\_202\\_full\\_et\\_txt.pdf](https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/oj_c_2016_202_full_et_txt.pdf) (12.04.2019).

<sup>115</sup> J. M. Thouvenin. *European Governance 2: The Principle of proportionality. Sine anno*. Arvutivõrgus: <https://lewebpedagogique.com/jmthouvenin/european-governance-2-program/european-governance-2-the-principle-of-proportionality/> (12.04.2019).

<sup>116</sup> *Ibid.*



kui ka riigisiseste meetmete suhtes (kui kohaldatakse ühenduse õigust) ja hõlmab nii õiguslikke kui ka haldusmeetmeid. Kohus nõuab, et kõik haldusaktid või otsused ja kõik õigusaktid oleksid proportsionaalsuse üldpõhimõttega kooskõlas.<sup>117</sup>

Agressiivne maksuplaneerimine võib kahjustada üldsuse usaldust süsteemi vastu, tekitada ebavõrdsust ning vähendada maksutuluseid.<sup>118</sup> OECD liikmesriigid on välja töötanud mitmeid eri viise agressiivse maksuplaneerimisega võitlemiseks ning olulisimaks strateegiaks on kujunenud õigeaegse, sihipärase ning tervikliku teabe kättesaadavuse tagamine, mida traditsioonilised auditid enam tänapäeval pakkuda ei suuda.<sup>119</sup> Autor leiab, et agressiivse maksuplaneerimise vastane võitlus peab olema isikute õigusi riivates proportsionaalne ning seetõttu analüüsib alljärgnevalt, kas DAC6-st tulenev teavitamiskohustus vastab privaatsusõiguse riivet lubavale kolmele eeltingimusele.

### 3.1.2. Privaatsusõiguse riive proportsionaalsus

Proportsionaalsuse hindamisel on oluline silmas pidada riive eesmärki. DAC6 ja selles sätestatud teabe esitamise kohustuse eesmärgiks on maksusüsteemi läbipaistvuse suurendamine ja agressiivse maksuplaneerimise vastane võitlus. Direktiivist tulenev teavitamiskohustus kujutab endast mehhanismi, mis annab liikmesriikide pädevatele asutustele õigeaegselt teavet piiriüleste võimalike agressiivse maksuplaneerimise skeemide kavandamise ja rakendamise kohta, mis peaks endas direktiivist tulenevalt kandma eelkõige maksumaksjat hoiatavat mõju ning motiveerima vahendajaid selliste skeemide kavandamisest ja turustamisest loobuma.<sup>120</sup> Subsidiaarsuse ja proportsionaalsuse hindamisel on muuhulgas abiks hulk küsimusi, millele vastates on võimalik hinnata, kas kavandatava meetme olemus ning ulatus vastavad proportsionaalsuse nõuetele.<sup>121</sup>

DAC6 ettepaneku kohaselt<sup>122</sup> piirduvad kavandatavad vahendid võimalike piiriüleste agressiivsete maksuplaneerimise skeemidega ning arvestades, et kindlakstehtud moonutused

---

<sup>117</sup> J. M. Thouvenin (viide 115).

<sup>118</sup> OECD. Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure. Report on disclosure initiative. February 2011, lk 6. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf> (04.04.2019).

<sup>119</sup> *Ibid.*, lk 6.

<sup>120</sup> Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU (viide 18), lk 3.

<sup>121</sup> Subsidiarity and Proportionality Assessment Grid. Arvutivõrgus: [https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/annex-1-corsubsidiarity-assessment-grid\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/annex-1-corsubsidiarity-assessment-grid_en.pdf) (02.04.2019).

<sup>122</sup> Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU (viide 18), lk 7.

siseturu toimimises laienevad enamasti ühest liikmesriigist väljapoole, on probleemide tõhusaks lahendamiseks minimaalselt vaja ühiseid eeskirju piiriüleste olukordade jaoks ELis. Seega on kavandatud eeskirjad ettepaneku koostaja hinnangul proportsionaalne võimalus täheldatud probleemi lahendamiseks, sest need ei lähe aluslepingute eesmärgi saavutamisel, tagada paremini toimiv ja moonutusteta siseturg, vajalikust kaugemale.<sup>123</sup> Proportsionaalsuse hindamisel on lähtutud Euroopa Ühenduse asutamislepingust tulenevast proportsionaalsuse põhimõttest, mis on oma tähenduselt kitsam, kui liikmesriikide poolt kujundatud proportsionaalsuse põhimõte. Seetõttu peab autor vajalikuks analüüsida, kas privaatsusõiguse riive teavitamiskohustuse kehtestamise näol on proportsionaalne Eestis rakendatava proportsionaalsuse testi kohaselt.

Proportsionaalne meede on sobiv, vajalik ning mõõdukas. Esmalt tuleb vastata küsimusele, kas meede on ettenähtud objektiivsete eesmärkide saavutamiseks sobiv.<sup>124</sup> Sobivus eeldab vastust küsimusele, kas abinõu aitab riive eesmärgi saavutamisele mingil viisil kaasa.<sup>125</sup> Sobivuse hindamisel piisab sellest, kui meetme rakendamisel on tegu sammuga õiges suunas ning sellest, kui vahend, mida kasutatakse, eesmärgi saavutamisele kaasa aitab. Sobivuse kriteeriumi eesmärgiks on takistada tarbetut sekkumist.<sup>126</sup> Teavitamiskohustuse eesmärgiks on direktiivist tulenevalt agressiivse maksuplaneerimise vähendamine. Selline varajane avalikustamine on liikmesriikidele kasulik, sest maksuhaldurid saavad viivitamata võtta kasutusele meetmeid takistamaks selliste skeemide rakendamist, mis liigituvad maksudest kõrvalehoidumiseks – näiteks kohandada maksualaseid õigusakte riiklikul tasandil või keskenduda konkreetsele maksuauditile protsessi varases etapis.<sup>127</sup> DAC6 ettepanekus on samuti välja toodud, et selline teave on maksuhaldurile kõige kasulik enne skeemi rakendamist. Varajane ligipääs informatsioonile võimaldab maksuhalduril õigeaegselt hinnata taoliste tehingute riske ning vajadusel ka reageerida, takistamaks riigi maksutulu vähenemist.<sup>128</sup> Maksuhalduri teavitamise kohustus kui meede on seega antud juhul sobiv, sest selle rakendamine soodustab teavitamiskohustusega taotletava eesmärgi saavutamist.

---

<sup>123</sup> *Ibid*, lk 7.

<sup>124</sup> Subsidiarity and Proportionality Assessment Grid (viide 121), lk 3.

<sup>125</sup> A. Inkinen (viide 98), lk 40.

<sup>126</sup> *Ibid*, lk 40.

<sup>127</sup> Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU (viide 18), lk 3.

<sup>128</sup> *Ibid*, lk 3.

Kui meede on sobiv, siis peab see olema ka vajalik. Meede on vajalik, kui puudub sama efektiivne meede, mis oleks vähem piirav.<sup>129</sup> Vähem piiravate meetmetena võiks välja tuua näiteks teavitamiskohustuse ainult selliste piiriüleste maksuskeemide puhul, mille peamine või üks peamistest eesmärkidest on maksueelise saamine.

Selline lähenemine ei oleks aga sama efektiivne, sest siis oleks vaja anda skeemile hinnang maksueelise saamise seisukohalt juba enne skeemi maksuhaldurile avaldamist ning skeemid, mis maksuhalduri arvates kvalifitseeruksid agressiivse maksuplaneerimisena ei pruugiks skeemi rakendaja hinnangul teavitamiskohustuse objektiks olla ning see takistaks maksuhalduri ülevaadet kõigist võimalikest agressiivse maksuplaneerimise skeemidest. Selleks, et maksuhalduritel oleks võimalik efektiivselt agressiivse maksuplaneerimisega võidelda, peavad nad omama ülevaadet erinevatest skeemidest, mida agressiivsel maksuplaneerimisel kasutatakse. Seda ei ole aga võimalik saavutada muul viisil, kui maksuhaldurit sellistest skeemidest teavitades, sest maksuhalduril ei ole võimalik ette kujutada kõikvõimalikke skeeme, mis võiksid vastata kõigile agressiivse maksuplaneerimise tingimustele. Seega on üksnes mõistlik, et igast, vähemalt ühele DAC6 lisas IV nimetatud kriteeriumile vastavast, tehingust teavitab vahendaja või kohustatud maksumaksja maksuhaldurit, et viimasel oleks võimalus see vajadusel korrektselt maksustada. Seega ei ole antud juhul võimalik rakendada alternatiivi, mis piiraks isiku õigusi vähem, aga oleks sealjuures sama efektiivne ning direktiivist tulenev teavitamiskohustus on direktiivis toodud eesmärkide saavutamiseks vajalik.

Lisaks sobivusele ja vajalikkusele, peab meede olema mõõdukas. Mõõdukuse hindamisel tuleb kõrvutada sekkumise ulatus ja intensiivsus piirangu eesmärgi olulisusega. Mida intensiivsem on õigusesse sekkumine, seda kaalukamad peavad olema seda õigustavad põhjendused.<sup>130</sup> Riive mõõdukust tuleb hinnata seetõttu, et kui vajalikkus kitsamas tähenduses on suunatud asjaolude optimeerimisele, siis mõõdukus on vastassuunaliste õigusprintsiipide optimeerimise meetodiks. Mittevajalikuks osutunud abinõu ei ole üldiselt ka mõõdukas, kuid ainult mittevajalikkusele tuginev argumentatsioon ei põhjenda riive ebaproportsionaalsust ammendavalt.<sup>131</sup>

---

<sup>129</sup> A. Inkinen (viide 98), lk 40.

<sup>130</sup> *Ibid*, lk 41

<sup>131</sup> Ü. Madise jt (toim). Eesti Vabariigi Põhiseaduse kommenteeritud väljaanne (viide 31). M. Ernits. PS kommentaarid § 11 p 14.

Direktiivist tuleneva teavitamiskohustuse näol on tegemist küllaltki ulatusliku riivega – teavitamiskohustust peavad järgima kõik isikud, kes on mingil viisil seotud aruantavate piiriülestest skeemide väljatöötamise või nende rakendamisega. Tänapäeva globaliseerunud ühiskonnas on piiriülestest tehingute maht väga suur ning pea iga ettevõtja on vähemalt teatud määral selliste tehingutega seotud. Piiriülestest aruantavate tehingute definitsiooni ei ole DAC6-s välja toodud ning teavitamiskohustus on sisustatud läbi erinevate tunnuste, mis tehingutel olema peavad. Sealjuures piisab teavitamiskohustuse tekkeks üksnes ühest DAC6 lisas IV toodud tunnusest.

Mõõdukuse kui proportsionaalsuse kitsamas tähenduses hindamisel on vajalik kaaluda üheltpoolt põhiõiguse piirangu eesmärgi olulisust ning teiselt poolt õigusesse sekkumise ulatust.<sup>132</sup> Teavitamiskohustuse eesmärgiks on agressiivse maksuplaneerimise tehingute vastane võitlus. Nagu töö esimesest peatükist selgub, on mõned direktiivis nimetatud tunnused sellised, mis ei viita mingil viisil agressiivsele maksuplaneerimisele ning teatud juhtudel on vahendajad ja kohustatud maksumaksjad kohustatud aru andma skeemidest, mille puudub igasugune maksudest lähtuv eesmärk.

Lisaks riive väga laiale ulatusele, on tegemist ka tagasiulatuvat mõju omava kohustusega. Eelnevast peatükist selgub samuti, et vahendajatel ja kohustatud isikutel on juba pea kaks aastat enne direktiivist tuleneva kohustuse täitmist vaja välja töötada süsteem, mis aitaks neil järgida juba käimasolevate piiriülestest skeemide väljatöötamist ning rakendamist ja aitaks hinnata selliste skeemide puhul tekkida võivad teavitamiskohustust ning annaks ülevaate teavitamiskohustuse ulatusest teavitamiskohustuse tekkimise ajaks. Lisaks muudab teavitamiskohustuse täitmise keerulisemaks ebaselge teavitamiskohustuse tekkimise tähtaeg. Nagu töö esimesest peatükist selgub, on autori hinnangul tegemist üsna mitmeti mõistetavate kriteeriumitega, mistõttu võib vahendajate ning kohustatud maksumaksjate jaoks kujuneda õigeaegne teavitamiskohustuse täitmine keeruliseks. Nii intensiivse riive puhul võiks aga seadusandja tagada eelkõige väga selged kriteeriumid kohustuse täitmiseks, et isikutel oleks võimalik oma kohustused õigeaegselt ning korrektselt täita, ilma selleks ebavajalikke lisapingutusi tegemata.

---

<sup>132</sup> *Ibid*, § 11 komm 10.

Autori hinnangul ei ole tegemist selgelt ebamõõduka meetmega, kuivõrd agressiivse maksuplaneerimise vastane võitlus on äärmiselt oluline eesmärk. See aitab takistada liikmesriikide maksutulude vähenemist ning tagada maksutulu laekumise nii tervishoiu, hariduse kui ka heaolu tagamiseks liikmesriikides. Sellegipoolest tuleb aga arvestada, et teavitamiskohustus on väga laiahaardeline ning tekitab kohati ebaproportsionaalsena tunduda võivat halduskoormust. Eriti on halduskoormusega seoses avaldatud muret direktiivi lisa IV punkti C.1 (b) (i) osas.<sup>133</sup> Nimelt tekib selle tunnuse alusel teavitamiskohustus siis, kui makse saajaks on mõne maksujurisdiktsiooni maksuresident ning selles jurisdiktsioonis ei kohaldata mingit äriühingu tulumaksu või kohaldatakse äriühingu tulumaksu null- või nullilähedase määraga. Tõepoolest, nimetatud kriteerium võib hõlmata üsna laia tehingute mahtu. Teisalt aga ei ole võimalik seda kriteeriumit ka välja jätta, sest agressiivsel maksuplaneerimisel on madala või olematu äriühingu tulumaksuga riikidel väga suur roll. Arvestades seda, et teavitamiskohustus on loodud eesmärgiga võidelda agressiivse maksuplaneerimise ning maksudest kõrvalehoidumise vastu, tundub autori jaoks üleliigsena teavitamiskohustus selles osas, mis puudutab skeeme, millel puudub maksueesmärk täielikult. On mõistetav, et seadusandja soovib skeemide hindamise jätta maksuhaldurile, kuid see ei õigusta autori hinnangul seda, et teavitamiskohustus paneb sisuliselt lisakoormuse isikutele, kelle eesmärkide hulka maksude planeerimine ei kuulu.

Riive mõõdukuse hindamisel on tegu eelkõige hindaja subjektiivse hinnanguga. Tegemist on käesoleval juhul ühelt poolt üsna intensiivse riivega, kuid teisalt ka äärmiselt olulise eesmärgiga, mida püütakse saavutada. See teeb autori hinnangul riive mõõdukuse üle otsustamise väga keeruliseks. Kuivõrd aga teavitamiskohustus hõlmab skeeme, mida neid rakendavad isikud ka ilma maksuhaldurit teavitamata suure tõenäosusega ellu viiksid, ning mis võiksid nii või teisiti maksuhaldurile pärast nende rakendamist teatavaks saada, on autor seisukohal, et tegemist on küll intensiivse kuid sellegipoolest mõõduka riivega isiku privaatsusele. Selle kasuks viitab autori hinnangul ka asjaolu, et maksude vältimine on keelatud ning isikutele, kelle skeemid ei ole agressiivse maksuplaneerimise eesmärgil koostatud, on teavitamiskohustusest tulenevad tagajärjed minimaalsed kui mitte olematud.

---

<sup>133</sup> Council of the European Union. Mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements. Note from Presidency to Council. Interinstitutional File: 2017/0138 (CNS), lk 4. Arvutivõrgus: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6804-2018-INIT/en/pdf> (03.04.2019).

### 3.2. Enese mittesüüstamise privileeg

PS § 23 punkti 3 kohaselt ei tohi kedagi sundida iseenda või oma lähedaste vastu tunnistusi andma. Tegemist on nii-öelda enese mittesüüstamise privileegiga, mis on lisaks PS-le sätestatud ka EIÕK artiklis 6 lõigetes 1 ja 2. Varaseimad enesesüüstamist puudutavad reeglid Euroopas arenesid välja Rooma õigusest ning leidsid kajastust ka kanoonilises õiguses. Kui süüdistatu keeldus kanoonilise õiguse kohaselt vastumeelselt küsimusele vastamast, loeti sellist keeldumist tõe tunnistamiseks kõnealuses küsimuses. Sellest ühisest tunnusest toimus Angloameerika õiguse ning tsiviilõiguse lahknemine.<sup>134</sup> Isiku õigus õiglasele kohtulikule arutamisele kui ka õigus enese mittesüüstamise on tänapäeval kaitstud nii Põhiõiguste Harta kui ka EIÕK-ga.

EIÕK artikli 6 lõike 1 kohaselt: „Igaühel on oma tsiviilõiguste ja -kohustuste või temale esitatud kriminaalsüüdistuse üle otsustamise korral õigus õiglasele ja kohtumenetlusele mõistliku aja jooksul sõltumatus ja erapooletus, seaduse alusel moodustatud kohtus.“<sup>135</sup> Õigus vaikimisele ning enese mittesüüstamisele on üldtunnustatud rahvusvahelised põhimõtted. EIK praktika ning tõlgendused on Eesti õiguskorra lahutamatuks osaks ning nende järgimine on kohtuvõimule kohustuslik.<sup>136</sup> Seega on autori hinnangul äärmiselt oluline analüüsida, kuidas käsitatakse enese mittesüüstamise privileegi EIK praktikas. Analüüsi põhjal püüab autor leida vastuse küsimusele, kas ning millises olukorras oleks EIK praktika põhjal võimalik maksukohustuslasel tugineda MKS § 64 lg 1 punktile 6 ning keelduda direktiivist tuleneva teavitamiskohustuse täitmisest.

#### 3.2.1. Enese mittesüüstamise privileeg teavitamiskohustuse kontekstis

OECD töötas 2014. aastal välja finantskontode alase automaatse teabevahetuse ülemaailmse standardi (edaspidi: ühtne aruandlusstandard), mis võeti Euroopa Liidus kasutusele Nõukogu 9. detsembri 2014. aasta direktiiviga 2014/107/EL.<sup>137</sup> Standardi kohaselt saavad jurisdiktsioonid oma finantsasutustelt finantsteavet ja vahetavad seda automaatselt igal aastal

---

<sup>134</sup> J. K. Walker. A Comparative Discussion of the Privilege against Self-Incrimination. – New York Law School Journal of International and Comparative Law. Vol. 14, 1993/1, pp 1-38, lk 1.

<sup>135</sup> Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon (viide 9), artikkel 6 p 1.

<sup>136</sup> RKo 3-1-3-13-03 p 31.

<sup>137</sup> Nõukogu 9. detsembri 2014. aasta direktiiv 2014/107/EL, millega muudetakse direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas. – ELT L 359/1.

teiste jurisdiktsioonidega.<sup>138</sup> Tegemist on esimese automaatset rahvusvahelist finants- ning maksuteabe jagamist võimaldava standardiga. DAC6 võeti vastu eesmärgiga kaitsta ühtset aruandlusstandardit uute skeemide vastu, mis on kujundatud ühtsest aruandlusstandardist tulenevate nõuete vältimiseks.

G7 maksukuritegude ja muude ebaseaduslike rahavoogude vastu võitlemise 13. mai 2017. aasta Bari deklaratsioonis paluti OECD-l alustada avalikku arutelu võimalike viiside üle, kuidas võidelda skeemidega, mille eesmärgiks on hoida kõrvale ühise aruandlusstandardi aruandluskohustusest või varjata tegelikke kasusaajaid erinevate läbipaistmatute struktuuride abil, kaaludes samuti kohustusliku teavitamise normide mudeleid sarnaselt BEPS tegevuskava 12. meetme aruandes välja toodud lähenemisviisiga maksude vältimise skeemide kohta.<sup>139</sup> OECD andiski seejärel erinevatele asjatundjatele võimaluse anda oma sisend seoses uute maksueeskirjadega, mis nõuavad ühtse aruandlusstandardi vältimise kokkulepete ning *offshore* struktuuride avaldamist. 18. jaanuaril 2018 avaldas OECD avaliku konsultatsiooni käigus saadud kommentaarid, kus võtsid sõna mitmed asjatundjad.<sup>140</sup>

Kohustusliku avaldamise korra kohaselt võib nõuda, et aruantav teave avalikustatakse enne tehingu või tehingute ahela tegelikku rakendamist. Sellist varajast aruandlust võib pidada osaks tavapärasest teabe kogumisest, mis toimub ka maksude määramisel. Kuivõrd teave on vajalik üksnes maksude määramise eesmärgil, ei pruugi maksumaksjad olla OECD hinnangul õigustatud tuginema enese mittesüüstamise õigusele teabe avaldamise kohustuse ajal.<sup>141</sup> Kohustuslik avalikustamine ei tohiks enese mittesüüstamise õigust riivata, sest riigid, kus on maksumaksjatele kehtestatud kriminaalvastutus teatud maksustamise vältimise tehingute tegemise eest, võivad OECD sõnul siiski otsustada need tehingud avalikustamiskorra reguleerimisalast välja jätta, ilma et see piiraks režiimi ulatust oluliselt.<sup>142</sup> Sellist õigust ei ole aga vastuvõetud DAC6-s kehtestatud. See tähendab, et riikides, kus teatud eeldustele vastavate tehingute rakendamise eest on ettenähtud kriminaalvastutus ja kui sellised tehingud langevad

---

<sup>138</sup> OECD. Finantskontode alase automaatse teabevahetuse standard. Ühtne aruandluse standard, lk 1. Arvutivõrgus: [https://home.kpmg/content/dam/kpmg/ee/other/OECD\\_Standardi\\_tolge\\_loplik\\_2.pdf](https://home.kpmg/content/dam/kpmg/ee/other/OECD_Standardi_tolge_loplik_2.pdf) (13.03.2019).

<sup>139</sup> Direktiiv DAC6, preambula p 4.

<sup>140</sup> Public comments on the discussion draft on Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Offshore Structures. 18 January 2018. Arvutivõrgus: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-mandatory-disclosure-rules-for-CRS-avoidance-arrangements-offshore-structures.pdf> (14.04.2019).

<sup>141</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Mandatory Disclosure Rules. Action 12: 2015 Final Report. Paris: 2015, lk 85. Arvutivõrgus: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report\\_9789264241442-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en#page1) (15.03.2019).

<sup>142</sup> *Ibid*, lk 86.

ka DAC6 tähenduses aruantava piiriülese skeemi definitsiooni alla, ei ole vastuolu teavitamiskohustuse ning enese mittesüüstamise põhiõiguse vahel välistatud.

Kui riigid on mures teatud avalikustatavate tehingute pärast, mis võivad konkreetsetel juhtudel kaasa tuua maksumaksjale kriminaalsüüdistuse, võivad riigid OECD soovitude kohaselt täpsustada, et õigus enese mittesüüstamisele on põhjendatud vabandus aruantavast tehingust teatamata jätmiseks. Näiteks võivad riigid kehtestada maksumaksjale põhjendatud vabanduse, et ta ei pea avalikustama aruantavat skeemi, mille puhul võib skeemi pidada maksupettuseks, mille osas võidakse isikule esitada kriminaalsüüdistusi.<sup>143</sup> Kahjuks ei ole vastuvõetud DAC6 puhul ka selles osas OECD soovitusi järgitud ning direktiiv ei näe liikmesriikidele ette õigust vabastada maksumaksja aruantavatest skeemidest teavitamisest olukorras, kus maksumaksjat on võimalik sellise info põhjal kriminaalkorras vastutusele võtta. See tähendab, et Eesti on kohustatud direktiivist tuleneva teavitamiskohustuse üle võtma sellisena, nagu see on hetkel DAC6-s sätestatud ning ilma erandita enese mittesüüstamise õiguse kaitseks, kuivõrd direktiiv sellist diskretsiooni liikmesriikidele ei luba.

OECD algatatud avalikus konsultatsioonis võeti muuhulgas sõna enese mittesüüstamise õiguse teemal. Ettevõtluse ja tööstuse nõuandekomitee OECD juures (edaspidi: BIAC) hinnangul ei tohiks ei maksumaksjalt ega ka vahendajalt nõuda teabe avalikustamist olukorras, kus avalikustamine oleks vastuolus mistahes (mitte ainult riigisisese õigusest tulenevalt) kaitsega isiku enese mittesüüstamise vastu.<sup>144</sup> Teavitamiskohustuse osas on ka Globaalne maksunõustajate koostööfoorum (edaspidi: GTACF) olnud seisukohal, et teavitamine tunnustest, mille puhul on mõistlik järeldada, et need on kavandatud, neid turustatakse või nende tagajärjeks on aruandlusstandardist kõrvalehoidmine, piirneb enese mittesüüstamise õigusega ning rikub vähemalt võrdõiguslikkuse põhimõtet.<sup>145</sup>

Teave, mida maksukohustuslane peab talle pandud teabe esitamise kohustuse raames maksuhaldurile esitama, ei ole aga OECD hinnangul üldiselt laiem, kui teave, mida maksuhaldur võib oma algatatud uurimise või auditi käigus isikult nõuda. Olemasolevate kohustuslike avalikustamissüsteemide alusel teatatud maksustamise vältimise ja maksustamise

---

<sup>143</sup> *Ibid*, lk 86.

<sup>144</sup> Public comments on the discussion draft on Mandatory Disclosure Rules (viide 140), lk 33.

<sup>145</sup> *Ibid*, lk 82.



planeerimise tehingud ei tohiks seega põhjustada suuremat muret enese mittesüüstamise õiguse osas, kui see tekib muude teabe esitamise kohustuste reeglite rakendamisel.<sup>146</sup>

Autor nõustub siinkohal, et tavalise maksuauditi raames on samuti võimalik maksukohustuslaselt infot koguda, kuid tegemist ei ole siiski igapäevaselt nii suures ulatuses toimuva kontrolliga ning andmevahetusega kui see hakkab DAC6 alusel toimuma. Direktiivist tulenevalt tuleb maksuhaldurit teavitada ka sellistest skeemidest, mis ei ole välja töötatud eesmärgiga maksudest kõrvale hoiduda ning mõni neist tehingutes on koostatud maksueesmärgi üldse mitte arvesse võttes. Maksuhaldurid algatavad praktikas maksukontrolli eelkõige juhul, kui neil on selleks mingi põhjus. Teavitamiskohustus puudutab aga kõiki DAC6 IV lisas olevatele tunnustele vastavaid tehinguid, olenemata sellest, kas neil on ka reaalselt mingi õigusvastane eesmärk või mitte. Tegemist on kordades ulatuslikuma andmevahetusega kui seda on maksuauditid või uurimised, sest teabevahetus toimub ka nende isikutega, kellel puudub igasugune seos maksuplaneerimisega. Seega ei ole autori hinnangul põhjendatud OECD väide, et maksustamise planeerimise tehingute avalikustamine ei kujuta endast võimalikku suuremat ohtu isiku enese mittesüüstamise õigusele.

Lisaks sellele, ei ole OECD hinnangul paljudes riikides aruantavate tehingute puhul tegemist tehingutega, mis toovad neid rakendanud isikutele kaasa kriminaalvastutuse. Kohustuslike avaldamisstandardite eesmärgiks on saada võimalikult vara informatsiooni agressiivsete või potentsiaalselt süsteemi kuritarvitavate maksuplaneerimise kohta. Maksupettusel on võrreldes maksustamise vältimisega teistsugune eesmärk ning ulatus. Maksupettused hõlmavad maksuseaduse otsest rikkumist ja võivad sisaldada tegeliku olukorra tahtlikku varjamist maksukohustuse vältimiseks. Karistatavad maksupettuste juhud erinevad küll erinevates riikides, kuid hõlmavad üldjuhul näiteks valeandmete esitamist maksuvabastuste või mahaarvamiste kohta, millest ei teavitatud.<sup>147</sup>

Eestis on KarS § 389<sup>1</sup> alusel kriminaalkorras karistatav maksukohustuse varjamine ja tagastusnõude alusetu suurendamine (lisaks teistele KarS peatükis 21 sisalduvatele maksusüütegudele, mis ei ole käesoleval juhul asjakohased). Maksuhaldurile andmete esitamata jätmise või valeandmete esitamise eest maksu- või kinnipidamiskohustuse vähendamise või tagastusnõude suurendamise eesmärgil on KarS § 389<sup>1</sup> lõike 1 alusel

---

<sup>146</sup> *Ibid*, lk 85.

<sup>147</sup> *Ibid*, lk 85.

karistatav rahalise karistuse või kuni viieaastase vangistusega, kui sellega varjatakse maksu- või kinnipidamiskohustust või suurendatakse alusetult tagastusnõuet suurele kahjule vastava summa võrra või enam. DAC6 tulenev teavitamiskohustus kujutab endast maksuhalduri teavitamist piiriülestest aruandavatest skeemidest. Teavitamiskohustuse alusel maksuhaldurile edastatava info faktiline iseloom ei võimalda sellega anda maksuhaldurile teavet a) maksuhaldurile andmete esitamata jätmise või valeandmete esitamise asjaolu kohta; b) skeemi rakendamise tegeliku eesmärgi kohta; c) maksu- või kinnipidamiskohustuse varjamise asjaolu kohta; ega ka d) tagastusnõude alusetu suurendamise asjaolu kohta. Sisuliselt ei ole seega võimalik, et isik oleks skeemi kohta info avaldamisel maksuhaldurile kohustatud talle avaldama muuhulgas teavet, mis teda võiks mistahes viisil KarS alusel süüstada. KarS kohaselt ei too tehingu olemasolu iseenesest kaasa mingit kriminaalvastutust.

Autori hinnangul ei ole antud juhul oluline, kas ja mitmes liikmesriigis leidub sätteid, mille kohaselt võivad aruandavad piiriülesed tehingud teatud juhtudel kaasa tuua kriminaal- või väärteomenetluse. Käesoleva töö eesmärk on uurida vastuolu enese mittesüüstamise õiguse ning teavitamiskohustuse vahel ning välja selgitada, kas selline vastuolu on võimalik. Kuivõrd autoril ei ole võimalik ammendavalt öelda, et ükski aruandav piiriülene skeem ei saa endas sisaldada infot, mis võiks isikut kas kriminaal- või väärteomenetluses süüstada, ei ole OECD väide, et seetõttu ei ole avaldamisstandardid privileegiga vastuolus, põhjendatud.

Lisaks ei ole enese mittesüüstamise õiguse kaitse tagatud üksnes kriminaalmenetluse korral. Enese mittesüüstamise privileegi kaitseala hõlmab nii kriminaalmenetluse kui ka väärteomenetluse subjekte, kuivõrd väärteomenetlusele kohaldatakse kriminaalmenetluse sätteid. Näiteks maksumenetluse korral, mis sisaldab endas ka süüteomenetluse elemente, peaks isikule samuti olema tagatud vaikimisõigus.<sup>148</sup> Sealjuures ei tohi vaikimisõigusele tuginemisega kaasneda isiku olukorda halvendavaid järeldusi.<sup>149</sup> Lisaks ei sõltu õigus tugineda enese mittesüüstamise privileegile isiku formaalsest menetluslikust seisundist ega ka sellest, kas asjaolude suhtes, mille kohta isikult tõendeid nõutakse, on menetlust alustatud või mitte. Tähtsust omab ainult isikult nõutava tõendusteabe faktiline iseloom ehk kas nõutav teave viitab isiku poolt toime pandud kuriteole või mitte.<sup>150</sup>

---

<sup>148</sup> G. Kofler jt (toim). Human Rights and Taxation in Europe and the World. IBFD. Netherlands: 2011, lk 263.

<sup>149</sup> E. Kergandberg, M. Sillaots. Kriminaalmenetlus. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda 2006, lk 60.

<sup>150</sup> RKKKo 4-16-6037/46, p 18.

MKS § 162 lg 2 punkt 1 annab maksuhaldurile pädevuse MKS-is sätestatud väärtegade kohtuväliseks menetlemiseks. Kuivõrd maksu- ja süüteomenetlust viib läbi sama asutus, on olemas oht, et maksumenetlusest saadud tõendeid kasutatakse isiku vastu tema nõusolekuta ka süüteomenetluses, eriti väärtemenetluses, mida viib läbi ainuisikuliselt maksuhaldur.<sup>151</sup>

Samadele maksuhalduritele, kes koguvad informatsiooni piiriüleste aruantavate skeemide kohta, on antud pädevus ka maksusüüteomenetlusi läbi viia. Nad alluvad samale juhtkonnale ning nendevaheline infovahetus ei ole piiratud. Praktikast on esinenud korduvalt juhtumeid, kus maksuhalduri ametnikud on teinud omavahel paralleelmenetluste korral igakülgset koostööd. Kuritarvituste ohtu suurendab muuhulgas asjaolu, et nii haldus- kui ka süüteomenetlust läbi viivad maksuhalduri ametnikud lähtuvad samadest eesmärkidest — tagada maksude laekumine, ehkki süüteomenetluse eesmärgid peaksid olema teistsugused.<sup>152</sup>

Maksumenetluse käigus saadud tõendite kasutamist süüteomenetluses ning sellega kaasnevat problemaatikat on varem korduvalt uuritud. Käesoleval juhul ei ole aga tegemist maksumenetlusega ning maksumenetluse käigus kogutud teabe kasutamisega süüteomenetluses. Haldusmenetlus on haldusmenetluse seaduse<sup>153</sup> (edaspidi: HMS) § 2 lõike 1 tähenduses haldusorgani tegevus määruse või haldusakti andmisel, toimingu sooritamisel või halduslepingu sõlmimisel. Maksumenetlus on haldusmenetluse eriliik. MKS § 43 punktide 1 ja 2 alusel on maksumenetluses menetlusosaliseks maksukohustuslane, kes taotleb haldusakti andmist või toimingu sooritamist või kellele haldusakt või toiming on suunatud. Teavitamiskohustuse täitmisel ei taotle isik haldusakti andmist ega maksuhaldurilt mistahes toimingu sooritamist. Tegemist on seadusest tuleneva kohustuse täitmisega, mitte maksumenetlusega. Seega ei ole maksumenetluse käigus kogutud tõendite kasutamine süüteomenetluses asjakohane, kuivõrd ei ole selge, kas enese mittesüüstamise privileeg kohaldub ka juhul, kui teave on kogutud maksuhalduri poolt menetlusväliselt. Seetõttu tuleks alljärgnevalt analüüsida, kas direktiivist tuleneva teavitamiskohustuse täitmise käigus isikult omandatud informatsiooni on võimalik kasutada selle sama isiku vastu maksusüüteomenetluses.

---

<sup>151</sup> D. Teplõhh. Kas maksuhalduri praktika maksualaste õigusrikkumiste menetlemisel on vastuolus enese mittesüüstamise põhiõigusega? – Eesti MaksuMaksjate Liidu ajakiri MaksuMaksja 2013/8. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1409> (19.04.2019).

<sup>152</sup> *Ibid.*

<sup>153</sup> Haldusmenetluse seadus. – RT I, 13.03.2019, 55.

### 3.2.2. Enese mittesüüstamise privileeg kohtupraktikas

Olenemata sellest, et seda ei ole EIÕK artiklis 6 sõnaselgelt väljendatud, on enese mittesüüstamise õigus EIÕK artiklis 6 nimetatud õiguse õiglasele kohtulikule arutamisele oluliseks osaks<sup>154</sup> ning ühtlasi tihedas seoses ka artikli 6 lõikes 2 toodud süütuse presumptsiooni põhimõttega.<sup>155</sup> Esimest korda käsitas EIK enese mittesüüstamise õigust kaasuses *Funke vs Prantsusmaa*, kuid ei andnud sealjuures õiguse kasutamise osas juhiseid ega täpsustanud selle ulatust ega ka olulisust.<sup>156</sup>

Enese mittesüüstamise õiguse olemus seisneb maksumaksja kaitsmises maksuhalduri põhjendamatu sunni eest ning vaikimisõiguse eksisteerib selleks, et tagada et kaitsealuse keeldumise korral tunnistuste andmisest ei oleks võimalik teha kriminaalmenetluses kahjulike järeldusi.<sup>157</sup> Enese mittesüüstamise privileeg ei kaitse isikut mitte enese vastu süüdistavate avalduste esitamise eest, vaid tõendite kogumise eest sunni või rõhumise abil.<sup>158</sup> Sunni all tuleb mõista igasugust vahetut või vahendlikku survet menetlusalusele isikule, mis võib endaga kaasa tuua nimetatud õiguse rikkumise.<sup>159</sup> Kaitses süüdistatavaid riigivõimu sunni ja rõhumise eest, kannab enese mittesüüstamise privileeg EIK sõnul õigusemõistmises vigade vältimise eesmärki.<sup>160</sup> Kuivõrd direktiivist tuleneva teavitamiskohustuse tagamiseks peavad liikmesriigid ette nägema ka vastavad sanktsioonid, tähendab see, et isik võib olla sunnitud hirmu tõttu karistuse ees avaldama maksuhaldurile informatsiooni, mis võib anda aluse tema süüdistamiseks kriminaalmenetluses. See aga võib endast kujutada enese mittesüüstamise õiguse riivet. Iga otsene sund ei kujuta endast aga automaatselt enese mittesüüstamise privileegi riivet ning EIÕK artikkel 6 kohaldamisel peab lähtuma konkreetsest juhtumist ning ei eksisteeri kindlat reeglit, millisel juhul privileeg kindlasti kohaldub.<sup>161</sup> EIK praktikas seisneb piir lubatud ja keelatud sunni vahel uurimistoimingu eseme lõikes printsipibis, mille kohaselt ei laiene enese mittesüüstamise privileeg sellise materjali kasutamisele kriminaalmenetluses, mis on

---

<sup>154</sup> H. L. Ho. The privilege against self-incrimination and right of access to a lawyer: A comparative assessment. – Singapore Academy of Law journal. Vol. 25. Special Edition. 2013, lk 827.

<sup>155</sup> 3-1-1-39-05, p 13.

<sup>156</sup> M. Berger. Europeanizing Self-Incrimination: the Right to Remain Silent in the European Court of Human Rights. – Columbia Journal of European Law Vol 12. 2006, lk 343.

<sup>157</sup> A. Ashworth. Self-Incrimination in European Human Rights Law – A Pregnant Pragmatism? – Cardozo Law Review. Vol. 30.2008/3, lk.754.

<sup>158</sup> EIKo 50541/08, 50571/08, 50573/08 ja 40351/09, *Ibrahim jt v. Ühendkuningriigid*, p 267.

<sup>159</sup> Ü. Madise (toim) jt. Eesti Vabariigi Põhiseaduse kommenteeritud väljaanne (viide 31). E. Kergandberg, S. Laos, H. Sepp. § 23 komm 41.

<sup>160</sup> EIKo 14310/88, *John Murray vs Ühendkuningriik*, p 45.

<sup>161</sup> EIKo 15809/02, 25624/02, *O'Halloran ja Francis v. Ühendkuningriik*, p 53.

kahtlustatavalt saadud küll sunni abil, kuid mis eksisteerib kahtlustatava tahtest sõltumatult. Selliseks materjaliks on näiteks läbiotsimisel saadud dokumendid.<sup>162</sup>

Direktiivist tulenev teavitamiskohustus ei hõlma sellise materjali avaldamist, mis eksisteeriks isiku tahtest sõltumata. Direktiivist ei tulene kohustust avaldada üksnes selliseid skeeme, mis on dokumentaalselt vormistatud. See tähendab, et teavitamiskohustus hõlmab mistahes kujul eksisteerivaid skeeme, sh selliseid, mis eksisteerivad üksnes seda rakendada sooviva isiku teadvuses. Teavitamiskohustuse tekkimiseks ei pea enne skeemi rakendamist eksisteerima olemasolevaid tõendeid. Seega ei eksisteeri aruantavad piiriülesed skeemid isiku tahtest sõltumata ning enese mittesüüstamise privileegi riive ei ole välistatud.

Kohtuasjas *Chambaz vs Šveits* jõudis EIK järeldusele, et rahatrahvi kohaldamine dokumentide esitamisest keeldumise eest kujutab endas sisuliselt, sarnaselt kaasuses *J.B. vs Šveits* lahendis leitule, isiku sundimist enese süüstamiseks<sup>163</sup>, sest kaebaja ei saanud nõutud dokumentide esitamisel välistada tema suhtes kriminaalasja algatamist nimetatud dokumentide alusel.<sup>164</sup> Riikidel ei ole iseenesest keelatud kasutada isikutelt informatsiooni saamiseks sunnimeetmeid<sup>165</sup> ning isegi kui saadud teave võib leida kasutust kriminaalmenetluses ja selle saamiseks on kasutatud sunnimeetmeid, ei saa igasugust riigi poolt teabe saamiseks rakendatavat meetet pidada isiku põhiõiguse rikkumiseks.<sup>166</sup> EIK praktika kohaselt on kaitstud isikute õigus tugineda enese mittesüüstamise printsiibile eelkõige siis, kui seost nõutava informatsiooni ja käimasoleva või potentsiaalse süüteomenetluse vahel on võimalik tuvastada.<sup>167</sup> Seega ei eelda enese mittesüüstamise õigusele tuginemine juba käimasolevat süüteomenetlust.

Vaatamata sellele, on nii EIK kui ka Riigikohus rõhutanud, et enese mittesüüstamise privileegi kasutamine maksumenetluses ei tohiks olla maksukohustuslase suva ning privileegile vaatamata ei ole isikul immuunsust maksuametniku toimingute ja nõuete eest.<sup>168</sup> Vastupidine seisukoht oleks kui „Pandora laeka“ avamine, sest siis võiksid sisuliselt kõik

---

<sup>162</sup> EIKo 19187/91, *Saunders vs. Ühendkuningriik*, p 69; EIKo 54810/00, *Jalloh vs. Saksamaa*, p 102.

<sup>163</sup> EIKo 11663/04, *Chambaz vs. Šveits*, p-d 51-58.

<sup>164</sup> *Ibid*, p 51-58.

<sup>165</sup> EIKo 38544/97, *Weh vs Austria*, p 44.

<sup>166</sup> EIKo 76574/01, *Allen vs. Ühendkuningriik*, p 2.

<sup>167</sup> I. Teder. Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853, p 29. Arvutivõrgus: [https://www.oiguskantsler.ee/sites/default/files/field\\_document2/6iguskantsleri\\_seisukoht\\_vastuolu\\_mittetuvastamine\\_isiku\\_kaasaaitamiskohustus\\_ja\\_enese\\_mittesuustamise\\_oigus\\_maksumenetluses\\_0.pdf](https://www.oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/6iguskantsleri_seisukoht_vastuolu_mittetuvastamine_isiku_kaasaaitamiskohustus_ja_enese_mittesuustamise_oigus_maksumenetluses_0.pdf) (17.03.2019).

<sup>168</sup> RKKKo 3-1-1-25-02, p 13; EIKo 76574/01, *Allen vs. Ühendkuningriik*.

maksudeklaratsiooni esitanud isikud keelduda täiendavate dokumentide esitamisest tuginedes enese mittesüüstamise privileegile. Iga maksukohustuslane on maksuametiga suhtes potentsiaalne maksuõigusrikkuja, mistõttu tuleb kohtunike hinnangul teha vahet isiku õigusel ennast mitte süüstada kriminaalmenetluses ning samal õigusel maksumenetluses, mille eesmärgiks on korrektne maksude määramine ja mis on seotud üksnes isiku omandiküsimusega, isiku mitte põhiõigustega EIÕK artikli 6 lõike 1 tähenduses.<sup>169</sup> EIK on rõhutanud, et enese mittesüüstamise privileegi ei ole võimalik tõlgendada immuniteedina maksude maksmisest kõrvale hoidumise eesmärgil tegutsemisele.<sup>170</sup>

Kaasuses *O'Halloran ja Francis vs Ühendkuningriigid* tõi kohus välja kolm kriteeriumit, mille hindamisel saab järeldada, kas tegemist on enese mittesüüstamise privileegi rikkumisega või mitte. Kriteeriumite kohaselt tuleb a) tuvastada, mis liiki sündi ning mis ulatuses isiku suhtes rakendati; b) tuvastada isiku menetluslikud garantiid; ja c) kuidas saadud materjale kasutatakse.<sup>171</sup> Ka Riigikohus on oma praktikas nimetatud kriteeriumite olulisust kinnitanud.<sup>172</sup> Kuivõrd Eesti riigisisesele õigussüsteemile ei ole teavitamiskohustust veel üle võetud, siis ei ole teada, millist liiki sündi ning mis ulatuses isiku suhtes rakendada hakatakse ning seetõttu ei ole võimalik nimetatud kriteeriumite põhjal teha ammendavaid järeldusi selles osas, kas teavitamiskohustuse alusel kogutud teabe kasutamine võib riivata isiku enese mittesüüstamise privileegi.

M. Bergeri sõnul annab EIÕK artiklist 6 tulenev vaikimisõigus isikule laiaulatusliku kaitse ka väljaspool kriminaalmenetlust.<sup>173</sup> Isikul on aga sellele vaatamata haldusmenetluses ilma paralleelselt kulgeva süüteomenetluseta kaasaaitamiskohustus ning seega on enese mittesüüstamise privileegile tuginedes sellisel juhul üldjuhul välistatud.<sup>174</sup> Kuna teavitamiskohustus tekib isikul ilma et selleks tuleks alustada konkreetset menetlust, tuleks järgnevalt hinnata, kas EIK tõlgendus võiks analoogia kohaselt kehtida ka teabe omandamise puhul menetlusväliselt.

---

<sup>169</sup> EIKo 11663/04, *Chambaz vs. Šveits*. Kohtunik Zupancis ja Forde eriarvamus.

<sup>170</sup> EIKo 13881/92, *King vs Ühendkuningriik*, p-d 1-2.

<sup>171</sup> EIKo 15809/02, 25624/02, *O'Halloran ja Francis v. Ühendkuningriik*, p-d 53-55.

<sup>172</sup> RKKKo 4-16-6037, p 19.

<sup>173</sup> M. Berger (viide 156), lk 341.

<sup>174</sup> EIKo 14310/88, *John Murray vs Ühendkuningriik*, p 46.

Kaasuses *Murray vs Ühendkuningriik* märgib EIK, et juhul kui riik kohustab maksukohustuslast teavet andma üksnes korrektse maksustamise tagamiseks, ei tohiks iga üksikjuhtumi korral spekuloida, kas isik võidakse saadud teabe alusel hiljem süüdi mõista või mitte.<sup>175</sup> Teavitamiskohustuse eesmärgiks on küll agressiivse maksuplaneerimise vältimine, tagamaks seeläbi piiriüleste tehingute korrektne maksustamine, kuid autori hinnangul tuleks hinnata, kas teavitamiskohustus ka tegelikult tagab piiriüleste tehingute korrektse maksustamise. Autori hinnangul ei ole teavitamiskohustuse täitmine tehingute korrektse maksustamise tagamiseks vajalik. Info deklareerimine kindlatele tunnustele vastavate skeemide kohta iseenesest ei aita maksuhalduril korrektseid maksusummasid välja arvutada ning määrata ning seega korrektset maksustamist tagada. Tehingu korrektseks maksustamiseks tuleks algselt menetlus ja selle käigus vajadusel määrata ka maks. Seni on riigi maksusüsteemi efektiivne toimimine olnud võimalik ka ilma maksuhalduri teavitamiseta ning DAC6-st tuleneva teavitamiskohustuse ülevõtmine ei muuda asjaolu, et maksu määramiseks tuleb maksuhalduril algselt asjakohane menetlus. Ka hetkel toimub maksu määramine läbi maksumenetluse ning teavitamiskohustus muudaks üksnes maksuhalduri teadlikumaks erinevatest skeemidest, mis juhtumisi võivad endast kujutada agressiivset maksude planeerimist. Korrektse maksustamise tagamise saavutamiseks teavitamiskohustus kui selline autori hinnangul aga vajalik ei ole.

EIK oma praktikas samuti selgitanud, et puhtalt faktiliste asjaolude kogumisele suunatud menetlused, mille eesmärgiks on kindlaks teha ning koguda tõendeid, mis võiksid aluseks olla mõne teise menetluse alustamiseks (näiteks distsiplinaar- või süüteomenetlus), ei saa olla EIÕK artikkel 6-ga kaitstud, kuivõrd selline käsitus praktikas takistaks finants- ja majandussektoris tegutsevate isikute järelevalvet põhjendamatult.<sup>176</sup> Seega menetlustes, mis on suunatud puhtalt faktiliste asjaolude kogumisele, ei saa EIÕK artiklile 6 tugineda, sest see muudaks järelevalve sisutühjaks. Selline tõlgendus viitab aga autori hinnangul sellele, et kuna teavitamiskohustuse puhul on tegemist samuti puhtalt faktiliste asjaolude kogumisega, mille eesmärgiks on saada üldist teavet erinevate kõikvõimalike rakendatavate skeemide kohta, mis võivad riigi maksubaasi kahjustada, ei ole EIÕK artikkel 6 DAC6-st tuleneva teavitamiskohustuse puhul rakendatav ning seega ei saa tegemist olla ka selles sätestatud õiguse riivega.

---

<sup>175</sup> *Ibid*, p 46.

<sup>176</sup> EIKo 19187/91, *Saunders vs. Ühendkuningriik*, p-d 71-72.

Kohtud on muuhulgas rõhutanud, et enese mittesüüstamise privileegi kasutamine maksumenetluses ei tohiks olla maksukohustuse suva ning privileegile vaatamata ei ole isikul immuunsust maksuametniku toimingute ja nõuete eest.<sup>177</sup> Isiku kohustus deklareerida oma tulud, mille eesmärgiks on tagada isiku kohustus määrata isikule maksukohustus, on vajalik riigi funktsionaalseks toimimiseks. Seetõttu ei kuulu enese mittesüüstamise privileegi kaitsealasse kõik maksumenetluses esitatavad järelepärimised isiku varade ja majandusliku seisuga kohta, seda vaatamata asjaolule, et sellise informatsiooni mitteesitamise või varjamise eest võidakse isikule määrata karistus. EIK hinnangul on sarnased päringud vajalikud maksude väljaarvutamiseks ja ilma pädevale asutusele taolise õiguse andmiseta ei oleks riigi maksusüsteemi efektiivne toimimine võimalik.<sup>178</sup> Nagu eespool juba viidatud, siis vastupidise seisukoha korral võiksid kõik maksudeklaratsiooni esitavad isikud enese mittesüüstamise privileegile tuginedes keelduda täiendavate dokumentide esitamisest.<sup>179</sup>

Konkreetne teavitamiskohustuse täitmine ei ole autori hinnangul maksude väljaarvutamiseks vajalik – nagu autor on ka eespool välja toonud, siis seni on maksude väljaarvutamine efektiivselt toimunud läbi maksumenetluse läbiviimise. Ka ei ole isiku direktiivist tulenev teavitamiskohustuse eesmärgiks isikule maksukohustuse määramine. Seega ei ole võimalik väita, et ilma teavitamiskohustusega oleks riigi maksusüsteemi efektiivne toimimine võimatu. EIK argumentidele tuginedes ei ole seega EIÕK artikli 6 rakendumise osas võimalik selle rakendumist direktiivist tuleneva teavitamiskohustuse puhul automaatselt välistada.

Samuti ei saa teavitamiskohustuse puhul EIÕK artiklit 6 käsitada sarnaselt maksumenetlusele, sest maksumenetlust ei oleks teavitamiskohustuse täitmise hetkel veel alustatud. Maksumenetlus algaks alles siis, kui maksuhaldur kahtlustaks agressiivset maksuplaneerimist ning maksudest kõrvalehoidumist ning alustaks seejärel vastavat menetlust. Juba käimasoleva maksumenetluse käigus ei oleks selline EIÕK artiklile 6 tuginemine autori hinnangul tõepoolest õigustatud, sest siis ei oleks korrektseks maksustamiseks vajamineva informatsiooni saamine võimalik. Kuna aga andmete kogumisel puudub alus vahendajat potentsiaalselt maksuõigusrikkujaks pidada, sest teavitada tuleb ka skeemidest, mis ei ole mingil viisil ebaseaduslikud, ei ole autori hinnangul iseenesest alust EIÕK artikli 6 kohaldamist piirata.

---

<sup>177</sup> RKKKo nr 3-1-1-25-02, p 13; EIKo 76574/01, *Allen vs. Ühendkuningriik*.

<sup>178</sup> Ibid, p 2.

<sup>179</sup> Kohtunik Zupancis ja Forde eriarvamus (viide 169).



Riigikohus on aga asunud seisukohale, et isik saab EIÕK artiklike 6 tugineda üksnes siis, kui nõutava teabe faktiline iseloom viitab isiku poolt toime pandud kuriteole. Sealjuures ei oma tähtsust asjaolu, kas isiku suhtes on kriminaalmenetlust alustatud või mitte.<sup>180</sup> Samuti viitab isikult nõutava tõendusteabe faktilise iseloomu olulisusele ka EIK oma praktikas.<sup>181</sup> Sisuliselt on teavitamiskohustuse objektiks oleva teabe sisuks tulevikus planeeritav või juba rakendatav piiriülene tehing, mis vastab direktiivi lisas IV toodud tunnustele. Tehingu sõlmimise faktiline asjaolu ning maksuhaldurile edastatava teabe sisu, mille hulka kuulub DAC6 artikli 8ab punkti 14 kohaselt muuhulgas IV lisas loetletud nende tunnuste üksikasjad, mis muudavad piiriülese skeemi aruantavaks, aruantava piiriülese skeemi sisu kokkuvõte ning kuupäev, mil tehti või tehakse esimene samm aruantava piiriülese skeemi rakendamiseks, ei ole autori hinnangul oma olemuselt selline, mis viitaks mistahes viisil võimalikule toimepandud süüteole. Küll aga tõdeb autor, et kui teavitamiskohustuse alusel saadav informatsioon tõepoolest viitab isiku poolt toimepandud süüteole, siis ei ole autori hinnangul EIK praktika põhjal võimalik enese mittesüüstamise õiguse rakendamist välistada ning isikul peaks olema õigus ennast süüstavaid andmeid maksuhaldurile mitte esitada.

---

<sup>180</sup> RKPJKm 3-4-1-15-10, p 27.

<sup>181</sup> RKKKo 4-16-6037/46 p 18.

## KOKKUVÕTE

Käesoleva töö eesmärgiks oli välja selgitada, kas DAC6-st tulenev teavitamiskohustus on piisavalt selgelt määratletud ning kas kohustuse direktiivis esitatud kujul üle võtmine ja rakendamine on Eesti õigusruumis õiguspärane ega ole vastuolus isiku Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioonist tulenevate põhiõigustega. Töö eesmärgi saavutamiseks ning uurimisprobleemi lahendamiseks püüdis autor leida vastused järgnevatele uurimisküsimustele: 1) Kas direktiivist tulenev teavitamiskohustuse objekt ning kohustuse tekkimise aeg on piisavalt selgelt määratletud; 2) Kas nii ulatusliku teavitamiskohustuse kehtestamine tagasiulatuvalt on Eestis kehtiva õiguskorraga kooskõlas; 3) Kas DAC6-st tulenev teavitamiskohustus on vastuolus advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustusega; 4) Kui on vastuolus, siis kas Eestil on võimalik sellegipoolest advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustust piirata; 5) Kas DAC6-st tulenev teavitamiskohustus piirab ebaproportsionaalselt isiku õigust privaatsusele; ning 6) Kas DAC6-st tulenev teavitamiskohustus on vastuolus isiku enese mitesüüstamise põhiõigusega?

Sissejuhatuses sõnastatud hüpoteeside kontrollimisel ning analüüsi tulemusel selgus, et direktiivist tuleneva teavitamiskohustuse objekt – aruantav piiriülene skeem – ei ole direktiivis defineeritud ning hõlmab suurel hulgal erinevaid skeeme. Aruantav piiriülene skeem peab vastama vähemalt ühele DAC6 lisas IV nimetatud tunnusele, millest osad ei nõua skeemi rakendajalt maksueesmärgi olemasolu. Seetõttu on tegemist äärmiselt laiaulatuslike kriteeriumitega. Ka teavitamiskohustuse tekkimise aja osas ei ole direktiivi koostaja autori hinnangul olnud piisavalt täpne ja konkreetne. Mitmeti tõlgendatavad kriteeriumid võivad põhjustada olukorra, kus teavitamiskohustuse subjektid ei ole võimelised oma kohustust õigeaegselt ning korrektselt täitma. On selge, et teavitamiskohustuse täitmiseks on aega 30 päeva, kuid selle tähtaja kulgemise algusaja määramisel peaks seadusandja olema täpsem, kuivõrd direktiivi lugedes ei ole üheselt selge, millal täpselt hakkab teavitamistähtaeg kulgema. Küll aga on teavitamiskohustuse tagasiulatuva kehtestamine Eestis kehtiva õiguskorraga kooskõlas. Analüüsist selgus, et üldjuhul on lubamatu suurendada kohustusi ehtsa tagasiulatuva jõuga õigusaktiga, kui see kehtestab edasiulatuvalt õiguslikud tagajärjed minevikus alanud tegevusele, kuid kuivõrd õiguslikud tagajärjed oleksid kehtestatud alles tulevikus kehtima hakkava teavitamiskohustuse rikkumise, mitte skeemide koostamise või nende rakendamise

eest, ei ole tegemist tagasiulatuvat jõudu omava kohustusega. Teavitamiskohustus ise küll hõlmab minevikus sooritatud tegusid, kuid tagajärjed ei ole kehtestatud mitte minevikus aset leidnud tegudele, vaid tulevikus rikutavale teavitamiskohustusele.

Analüüsi tulemusena sai seega osaliselt kinnitust autori esimene hüpotees. DAC6 alusel kehtestatud aruandmise kohustus ei ole direktiivis piisavalt selgelt määratletud. Hüpoteesi teine osa lükati aga analüüsi käigus ümber ning teavitamiskohustuse tagasiulatuv kehtestamine sellisel kujul ei ole Eestis kehtiva õiguskorraga vastuolus.

Töö teine peatükk keskendus DAC6-st tuleneva teavitamiskohustuse uurimisele advokaadi kutsesaladuse hoidmise kontekstis. Analüüsist selgus, et ka advokaat on direktiivist tuleneva teavitamiskohustuse subjektiks ning maksunõustamine, sealhulgas teave piiriüleste aruantavate skeemide kohta, kuulub advokaadi kutsesaladuse kohustusega kaitstava teabe hulka. Seda eelkõige seetõttu, et advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustuse eesmärgiks ei ole üksnes kliendi ning advokaadi vahelise teabevahetuse kaitse olenevalt teabevahetuse sisust, vaid kaitse puhul on oluline et kaitstud oleks advokaadi ning kliendi vaheline teabevahetus sõltumata teabe olemusest. Isikule on oluline tagada võimalus oma advokaadiga piiranguteta konsulteerida ning advokaadi ja kliendi teabevahetuse konfidentsiaalsuse põhimõte ulatub kaugemale kui kriminaalmenetlus, tsiviil- või halduskohtumenetlus või õigusnõustamine seoses nende menetlustega. Kuivõrd selline teave kuulub kutsesaladuse hoidmise kohustusega kaitstava teabe hulka, on direktiivist tulenev advokaadi teavitamiskohustus advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustusega vastuolus. DAC6-st tuleneb küll liikmesriikide õigus teavitamiskohustust mitte panna isikutele, kellel on nende ametist tulenev kutsesaladuse hoidmise kohustus, kuid lõplik otsus jääb liikmesriikide teha.

Sellegipoolest jõudis töö autor analüüsi käigus järelduseni, et selline advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustuse riive, juhul kui on võimalus riivet vältida, ei oleks proportsionaalne. Seda eelkõige seetõttu, et direktiivis kehtestatud teavitamiskohustusest on liikmesriikidel võimalik teha erand isikute puhul, kelle kohustuste hulka kuulub ka kutsesaladuse hoidmise kohustus. Seega leidis kinnitust autori teine hüpotees, mille kohaselt on DAC6-st tulenev teavitamiskohustus on vastuolus advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustusega ning selle piiramine direktiivist tuleneva teavitamiskohustuse täitmiseks direktiivis sätestatud erandi valguses ei ole proportsionaalne ega õigustatud.

Kolmandas peatükis leidis autor, et DAC6-st tulenev teavitamiskohustus piirab küll isiku õigust privaatsusele, kuid riive ei ole ebaproportsionaalne. Analüüs kinnitas, et teavitamiskohustus on küll isiku privaatsusõigust riivav, kuid seejuures siiski sobiv, vajalik ning mõõdukas. Sealjuures oli mõõdukuse hindamisel tegu eelkõige autori subjektiivse hinnanguga ning vaatamata üsna intensiivse privaatsusõiguse riivele, oli autori hinnangul eesmärgi olulisust arvestades siiski tegemist mõõduka riivega. Lisaks tuvastas autor töö kolmandas peatükis, et teavitamiskohustus võib olla vastuolus isiku enese mittesüüstamise privileegiga, kui teavitamiskohustuse alusel saadav informatsioon viitab isiku poolt toimepandud süüteo. Kuivõrd teavitamiskohustuse puhul ei ole tegemist menetluse teel saadava teabega, oli autori hinnangul küsitav enese mittesüüstamise privileegi kohaldamise võimalikkus. Kohtupraktikat tõlgendades ning teavitamiskohustuse alusel saadava teabe sisu arvestades on aga autori hinnangul enese mittesüüstamise privileegile tuginemine sellisel juhul siiski õigustatud. Autori püstitatud kolmas hüpotees leidis seega osaliselt kinnitust – isiku DAC6-st tulenev teavitamiskohustus ei piira küll ebaproportsionaalselt isiku õigust privaatsusele, kuid on sellele vaatamata oma olemuselt vastuolus isiku enese mittesüüstamise õiguse põhimõttega.

Käesolev magistritöö tõi järelduse, et DAC6-st tulenev teavitamiskohustus on kooskõlas isiku privaatsusõigusega, kuid teisalt vastuolus isiku õigusega enese mittesüüstamisele. Sellele vaatamata on autori hinnangul tegemist siiski üsna üldise ning ebaselge regulatsiooniga. Autori hinnangul on vajalik direktiivist tulenev kohustus selle ülevõtmisel riigisissesse õigusesse defineerida selgemalt ning täpsemalt. Eelkõige on autori hinnangul oluline täpselt reguleerida teavitamiskohustuse tekkimise aeg. Selge ning üheselt arusaadava regulatsiooni kehtestamisega väldib õigustloov organ kohustuse rakendamise osas tekkida võivaid erinevaid arusaamu ning valesi mõistmisest tingitud kohustuse õigeaegset täitmata jätmist. Samuti on kohustatud isikutel sellisel juhul võimalik vältida kahetimõistmisest tingitud kohustuse rikkumisi ning sellega kaasnevaid sanktsioone. Regulatsioon on direktiivi teksti kohaselt üldine, mistõttu on seda võimalik rakendada suure hulga erinevate skeemide osas ning tuvastada selle abil võimalikult palju agressiivsele maksuplaneerimisele suunatud skeeme. Teisalt aga tekitab nii üldine regulatsioon ebaselgust ning piirab teatud juhtudel ebavajalikult isikute õigusi, kelle eesmärkide hulka maksuplaneerimine ei kuulu. Ülaltoodut arvestades peaks seega autori hinnangul DAC6-st tuleneva regulatsiooni riigisissesse õigusesse üle võtmisel pidama silmas eelkõige õigusselguse põhimõtet.

# COMPLIANCE OF THE DISCLOSURE OBLIGATION COMING FROM THE DIRECTIVE ON ADMINISTRATIVE COOPERATION WITH THE LEGAL PROFESSIONAL PRIVILEGE, RIGHT TO PRIVACY AND THE RIGHT AGAINST SELF-INCRIMINATION

## ABSTRACT

Aggressive tax planning means taking advantage of the technical aspects of a tax system or the differences between two or more tax systems. Widespread aggressive tax planning results in loss of revenue for countries and leads to an unfair contribution by some taxpayers, thereby creating distortions of competition between companies. Combating against aggressive tax planning has been of increased importance for the past decades and has played an important role in the strategies of international organisations and institutions such as the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), the European Union (the EU), the United Nations (the UN), as well as for national tax administrations. In order to combat aggressive tax planning, the EU has adopted several directives, including Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements (DAC6).

As the volume of cross-border transactions is increasing in today's society, transnational co-operation is particularly important in the fight against aggressive tax planning. DAC6 requires Member States of the EU to adopt provisions that oblige tax advisers (intermediaries) and, in some cases taxpayers, to notify the tax authority of any cross-border schemes which have at least one of the hallmarks listed in Annex IV of DAC6. According to DAC6, if the main or one of the main advantages of a scheme is a tax advantage, the intermediary shall become accountable to the tax authority. Among other things, the DAC6 provides that Member States must also establish penalties for infringement of the national provisions adopted pursuant to the Directive and such penalties, according to the DAC6, must be effective, proportionate and dissuasive. As aggressive tax planning is becoming a growing problem, nations have to come up with new solutions in order to detect and combat harmful tax measures. However, it is important that these measures do not become too restrictive of person's rights.

The main purpose of this thesis was to ascertain, whether the notification obligation set out in DAC6 is defined clearly and whether the transposition and implementation of such obligation

coming from the directive is legitimate in Estonia. Also, whether the obligation complies with the legal professional privilege and the attorney's obligation to keep information confidential and with a person's fundamental rights protected under the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms. The basic research questions of this thesis are the following: 1) Whether the object of the obligation to disclose information under the directive and the time at which the obligation arises is defined clearly; 2) Whether the imposition of such obligation to disclose information retroactively is in accordance with the legal system in force in Estonia; 3) whether the obligation to disclose information is in conflict with the legal professional privilege; 4) If it is non-compliant, is it justified for Estonia to limit the legal professional privilege; 5) Whether the obligation to disclose information restricts a person's right to privacy disproportionately; and (6) Is the obligation to disclose information compliant with the fundamental right against self-incrimination?

The analysis revealed that the object of the obligation to provide information under the directive – the reportable cross-border scheme – is not defined in the directive and covers a large number of different schemes. A reportable cross-border scheme shall have at least one of the hallmarks listed in Annex IV of the DAC6 directive, some of which do not require the person implementing the scheme to have a tax objective whatsoever. Meaning that the hallmarks set out in the directive are extremely broad. Moreover, the starting time of the notification obligation is not specific and clear enough to ensure the timely fulfilment of the notification obligation. It is clear from the directive that there is a reporting period of 30 days to notify the competent authority. However, the legislator should be clearer upon determining the starting point of the reporting period, as it is not clear when exactly the notification period shall begin. However, the retroactive introduction of the notification obligation is in line with the legal system in force in Estonia. The second part of the thesis focused on analysing the DAC6 obligation to provide information in the context of legal professional privilege. The analysis showed that an attorney is also subject to the obligation to provide information under the directive and that tax advice, including advice related to reportable cross-border tax schemes, is protected under legal professional privilege. This is due to the fact that the purpose of the attorney's obligation of professional secrecy is not only to protect the communication between the client and the attorney, depending on the content of the information exchange, but also to protect the communication between the attorney and the client, irrespective of the nature of the information. It is important for a person to be able to consult his / her attorney without restrictions. As such information is part of the information protected by the obligation of

professional secrecy, the attorney's obligation to provide information under the directive is not in compliance with the legal professional privilege.

The author is of the opinion that such an infringement of the legal professional privilege, as there is an option provided in the directive to avoid the infringement, such infringement would not be proportionate. This is particularly so because Member States have the possibility to make an exception, if the reporting obligation would not be enforceable upon an intermediary due to legal professional privilege.

The third and final chapter of this thesis focused on a person's right to privacy and the right against self-incrimination. The analysis showed that the obligation to provide information indeed restricts a person's right to privacy, but the infringement is not disproportionate. The analysis confirmed that the obligation to provide information is a violation of a person's right to privacy, but is nevertheless appropriate, necessary and moderate. Despite the obligation to provide information being a fairly intense infringement of a person's right to privacy, the author considered it still to be a moderate infringement given the importance of the objective of the obligation. In addition, in the third chapter of the paper, the author found that the obligation to provide information may be in conflict with a person's right against self-incrimination, if the information obtained under the notification obligation refers to an offense committed by the person. As the information obtained through the obligation to provide information is not obtained through any procedures, the author analysed the possibility of applying the right against self-incrimination. By interpreting the relevant case-law and taking into account the content of the information received on the basis of the obligation to provide information, the author found that relying on the privilege against self-incrimination is justified. Although the obligation to provide information set out in the DAC6 directive does not disproportionately restrict a person's right to privacy, it is still not in compliance with a person's right against self-incrimination. The obligation to disclose information under the directive shall, upon the transposition into the national law, be defined in a more clear and precise way. In particular, the author believes that it is important to regulate the starting time of the obligation to disclose information. In that way, the legislative body can avoid different understandings regarding the implementation of the obligation and ensure the timely fulfilment of the obligation arising from the directive. The directive sets out a broad obligation which creates ambiguity and, in some cases, unnecessarily restricts the rights of individuals whose goals do not even include tax planning. In light of the foregoing, the author believes that upon transposing the DAC6 directive into the national law, the legislator's main focus should be on principle of legal clarity.

## KASUTATUD LÜHENDID

OECD	Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon
EL	Euroopa Liit
ÜRO	Ühinenud Rahvaste Organisatsioon
ATAD I	Anti Tax Avoidance Directive I
ATAD II	Anti Tax Avoidance Directive II
DAC6	Administrative Cooperation Directive
EiÕK	Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konvetsioon
MKS	Maksukorralduse seadus
AdvS	Advokatuuriseadus
PS	Eesti Vabariigi põhiseadus
EIK	Euroopa inimõiguste kohus
BEPS	OECD maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise projekt
ÕS	Õigekeelsussõnaraamat
DOTAS	Disclosure of tax avoidance schemes
TuMS	Tulumaksuseadus
RahaPTS	Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus
CFE	Euroopa Maksunõustajate Liit
BIAC	Ettevõtluse ja tööstuse nõuandekomitee OECD juures
GTACF	Globaalne maksunõustajate koostööfoorum



## KASUTATUD ALLIKAD

### Kasutatud kirjandus

1. Ashworth, A. Self-Incrimination in European Human Rights Law – A Pregnant Pragmatism? – *Cardozo Law Review*. Vol. 30. 2008/3.
2. Berger, M. Europeanizing Self-Incrimination: the Right to Remain Silent in the European Court of Human Rights. – *Columbia Journal of European Law*. Vol 12. 2006.
3. Calderón Carrero, J. M., Quintas Seara, A. The Concept of ‘Aggressive Tax Planning’ Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning. – *Intertax*. Vol 44 2016/3. p 206-226. Arvutivõrgus: <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI2016015> (15.12.2018).
4. Chalmers, D. jt. *European Union law: text and materials*. – Cambridge University Press: 2006.
5. Denning, A. *The Due Process of Law*. London: Butterwords 1980.
6. Diggelmann, O., Cleis, M. N. How the Right to Privacy Became a Human Right. – *Human Rights Law Review*, 2014/14.
7. Fink, U. (aut), Witzleb, N. (toim) jt. *Protection of privacy in the EU, individual rights and legal instruments in Emerging Challenges in Privacy Law. Comparative perspectives*. Cambridge University Press: 2014.
8. Gilleard, M. The BEPS Special, 26. – *International Tax Review*. Vol. 26, 2016/10 pages 18-47.
9. Craig, P., de Burca, G. *EU Law. Text, cases and materials*. Sixth edition. Oxford University Press: 2015, lk 551.
10. Hazard Jr, G. C. An Historical Perspective on the Lawyer-Client Privilege. – *Yale Law School. Yale Law School Legal Scholarship Repository. Faculty Scholarship Series*. 1978. Arvutivõrgus: [https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3288&context=fss\\_papers](https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3288&context=fss_papers) (13.03.2019).

11. Ho, H. L. The privilege against self-incrimination and right of access to a lawyer: A comparative assessment. – Singapore Academy of Law journal. Vol. 25. Special Edition. 2013.
12. Kaeser, C., Orlic, M., Schnitger, A. DAC 6 reporting requirements pose numerous compliance problems. – International Tax Review. 12 December 2018. Arvutivõrgus: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3841749/DAC-6-reporting-requirements-pose-numerous-compliance-problems.html> (07.01.2019).
13. Kergandberg, E., Sillaots, M. Kriminaalmenetlus. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda 2006.
14. Kofler, G. jt (toim). Human Rights and Taxation in Europe and the World. IBFD. Netherlands: 2011.
15. Komárek, J. Legal Professional Privilege and the EU's Fight against Money Laundering. Case comment. Case C-305/05, *Ordre des barreaux francophones and germanophone & Others v Conseil des Ministres* (ECJ, Grand Chamber). 26 June 2007. Arvutivõrgus: <https://www.anti-moneylaundering.org/Document/Default.aspx?DocumentUid=B0E0349F-D0BB-4A6B-9588-5D0572FEDDCA> (15.03.2019).
16. Lõhmus, U. Advokaadi ja kliendi usaldussuhe ja selle piirid. – Juridica 2007/9.
17. Loretz, S. jt. European Commission. Institute for Advanced Studies. Aggressive tax planning indicators. Final Report. October 2017. Arvutivõrgus: <https://www.politico.eu/wp-content/uploads/2018/03/Study-on-ATP-indicators.pdf> (15.12.2018).
18. Madise, Ü. (toim) jt. Eesti Vabariigi Põhiseaduse kommenteeritud väljaanne. Neljas, parandatud ja täiendatud väljaanne. Arvutivõrgus: <https://www.pohiseadus.ee/index.php?sid=1&p=13> (15.03.2019).
19. Männiko, M. Õigus privaatsusele ja andmekaitse. Tallinn: Juura 2011.
20. McBride, J. (aut), Ellis, E. (edit). Proportionality and the European Court of Human Rights. In The Principle of Proportionality in the Laws of Europe. – Oxford: Hart Publishing 1999.
21. Reggelin, N-A. Draft German law requires advisors, taxpayers to disclose transactions. – MNE Tax. 6 February 2019. Arvutivõrgus: <https://mnetax.com/draft-german-law->

requires-advisors-taxpayers-to-disclose-cross-border-and-domestic-transactions-32284  
(15.03.2019).

22. Rider, B. Research Handbook on International Financial Crime. Research handbooks in financial law series. Edward Elgar Publishing. 27. November 2015.
23. Sloot, B. How to assess privacy violations in the age of Big Data? Analysing the three different tests developed by the ECtHR and adding for o fourth one. – Information & Communications Technology Law Vol. 24 2015/1.
24. Tamme, M., Soo, A. Eesti Advokatuuri Eetikakoodeks. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: 2018. Arvutivõrgus: [https://advokatuur.ee/bib/i/index.html?book=Eesti\\_Advokatuuri\\_eetikakoodeks.epub](https://advokatuur.ee/bib/i/index.html?book=Eesti_Advokatuuri_eetikakoodeks.epub) (15.03.2019).
25. Teplõhh, D. Kas maksuhalduri praktika maksualaste õigusrikkumiste menetlemisel on vastuolus enese mittesüüistamise põhiõigusega? – Eesti Maksumaksjate Liidu ajakiri MaksuMaksja 2013/8. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1409> (19.04.2019).
26. Thouvenin, J. M. European Governance 2: The Principle of proportionality. *Sine anno*. Arvutivõrgus: <https://lewebpedagogique.com/jmthouvenin/european-governance-2-program/european-governance-2-the-principle-of-proportionality/> (12.04.2019).
27. Ventajar, D.P. Aggressive Measures for Aggressive Schemes: Human Rights Perspectives. Lund: 2018. Arvutivõrgus: <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOId=8943932&fileOId=8944324> (09.02.2019).
28. Vidlund, L., Björkeson, E. Sweden proposes mandatory disclosure rules relating to tax arrangements. – DLA Piper. Global Tax Alert. 20 February 2019. Arvutivõrgus: <https://www.dlapiper.com/en/chile/insights/publications/2019/02/sweden-proposes-mandatory-disclosure-rules-relating-to-tax-arrangements/> (03.03.2019).
29. Walker, J. K. A Comparative Discussion of the Privilege against Self-Incrimination. – New York Law School Journal of International and Comparative Law. Vol. 14, 1993/1, pp 1-38.

## Kasutatud õigusaktid

30. Advokatuuriseadus. – RT I, 20.12.2018, 4.
31. Eesti Vabariigi põhiseadus. – RT I, 15.05.2015, 2.
32. Haldusmenetluse seadus. – RT I, 13.03.2019, 55.
33. Maksukorralduse seadus. – RT I, 13.03.2019, 57.
34. Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus. – RT I, 13.03.2019, 126.
35. Tulumaksuseadus. – RT I, 28.12.2018, 51.

## Kasutatud Euroopa Liidu õigusaktid

36. Euroopa Liidu põhiõiguste harta. – EL T C 326/391.
37. Euroopa Parlamendi ja Nõukogu 20. mai 2015 direktiiv (EL) 2015/849, mis käsitleb finantssüsteemi rahapesu või terrorismi rahastamise eesmärgil kasutamise tõkestamist ning millega muudetakse Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrust (EL) nr 648/2012 ja tunnistatakse kehtetuks Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2005/60/EÜ ja komisjoni direktiiv 2006/70/EÜ. – ELT L 141/73.
38. Nõukogu 10. juuni 1991. aasta direktiiv 91/308/EMÜ rahandussüsteemi rahapesu eesmärgil kasutamise vältimise kohta (EÜT L 166) ELT eriväljaanne 09/01, lk 153, mida on muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 4. detsembri 2001. aasta direktiiviga 2001/97/EÜ. – EÜT L 344.
39. Nõukogu 9. detsembri 2014. aasta direktiiv 2014/107/EL, millega muudetakse direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas. – ELT L 359/1.
40. Nõukogu direktiiv (EL) 2016/1164, 12. juuli 2016, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad. – ELT L 193/1.
41. Nõukogu direktiiv (EL) 2017/952, 29. mai 2017, millega muudetakse direktiivi (EL) 2016/1164 kolmandate riikidega seotud hübriidsete ebakõlade osas. ELT L 144/1.
42. Nõukogu direktiiv (EL) 2018/822, 25. mai 2018, millega muudetakse direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas aruandavate piiriüleste skeemide puhul. – ELT L 139/1.

## Kasutatud kohtupraktika

43. RKHKo 3-16-579.
44. RKHKo 3-3-1-77-14.
45. RKKKo 3-1-1-23-07.
46. RKKKo 4-16-6037.
47. RKKKo 4-16-6037/46.
48. RKKKo 4-16-6037/46.
49. RKKKo nr 3-1-1-25-02.
50. RKo 3-1-1-39-05.
51. RKo 3-1-3-13-03.
52. RKPJKm 3-4-1-15-10.
53. RKPJKo 3-4-1-27-13.
54. RKÜKo 3-4-1-18-08.
55. EKo C 62/90, *Komisjon vs. Saksamaa*.
56. EKo C-11/70 *Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*.
57. EKo C-112/00, *Schmidberger vs. Austria*.
58. EKo C-305/05, *Ordre des barreaux francophones et germanophone and Others v Conseil des ministres*.
59. EKo C-305/05, *Ordre des barreaux francophones jt.*, kohtujurist M. Poiares Maduro ettepanek.
60. EKo C-450/06, *Varec SA vs Belgian State*.
61. EKo C-8/55, *Fédération Charbonnière de Belgique v ESTÜ Ülemamet*.
62. EKo C-I55/79, *AM & S Europe Limited v Commission of the European Communities*.
63. EIKo 00/164, *Foxley vs. Ühendkuningriik*.
64. EIKo 11663/04, *Chambaz vs. Šveits*.
65. EIKo 11663/04, *Chambaz vs. Šveits*. Kohtunik Zupancis ja Forde eriarvamus
66. EIKo 12323/11, *Michaud vs France*.
67. EIKo 13710/88, *Niemietz vs. Saksamaa*.
68. EIKo 13881/92, *King vs Ühendkuningriik*.
69. EIKo 15809/02; 25624/02, *O'Halloran and Francis v. Ühendkuningriik*.
70. EIKo 19187/91, *Saunders vs. Ühendkuningriik*.
71. EIKo 38544/97, *Weh vs Austria*.

72. EIKo 50541/08, 50571/08, 50573/08 ja 40351/09, *Ibrahim jt v. Ühendkuningriigid*,
73. EIKo 54810/00, *Jalloh vs. Saksamaa*.
74. EIKo 76574/01, *Allen vs. Ühendkuningriik*.
75. United Kingdom Supreme Court. *Prudential plc & Anor, R (on the application of) v Special Commissioner of Income Tax & Anor*. 23 January 2013. Arvutivõrgus: <http://www.bailii.org/uk/cases/UKSC/2013/1.html> (27.02.2019).

#### Muud kasutatud allikad

76. CFE Professional Affairs Committee. Opinion Statement PAC 5/2018 on the legal professional privilege reporting waiver set out in Article 8 ab (5) of the Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 (DAC6) July 2018. Arvutivõrgus: <https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/07/CFE-Opinion-Statement-Legal-Professional-Privilege-Waiver-DAC6.pdf> (05.04.2019).
77. Council of the EU. Corporate tax avoidance: Transparency rules adopted for tax intermediaries. – Press Release 288/18. Brussels. 25 May 2018. Arvutivõrgus: <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2018/05/25/corporate-tax-avoidance-transparency-rules-adopted-for-tax-intermediaries/> (17.12.2018).
78. Council of the European Union. Mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements. Note from Presidency to Council. Interinstitutional File: 2017/0138 (CNS). Arvutivõrgus: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6804-2018-INIT/en/pdf> (03.04.2019).
79. Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS). Arvutivõrgus: [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/701190/DOTAS-March.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/701190/DOTAS-March.pdf) (03.03.2019).
80. Eesti Advokatuuri üldkogu. Eesti Advokatuuri Eetikakoodeks. Muudetud 01.03.2013. Arvutivõrgus: <https://www.advokatuur.ee/est/oigusaktid/eetikakoodeks> (17.12.2018).
81. Eesti Maksu- ja Tolliamet. Füüsilise isiku residentsuse määramise juhend. 26.03.2019. Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/tulud-kulud-kaive-kasum/residentsusest/juhendid/fuusilise-isiku-residentsuse-maaramise-juhend#1> (29.03.2019).
82. Eesti õigekeelsussõnaraamat. Eesti Keele Sihtasutus. Tallinn: 2018. Arvutivõrgus: <https://www.eki.ee/dict/qs/> (03.03.2019).

83. EU Mandatory Disclosure Rules (Entry into Force on 25 June 2018). – Tax and Duty Manual. Part 33-03-02 25 June 2018. Arvutivõrgus: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-33/33-03-02.pdf> (12.01.2019).
84. Euroopa Advokaatide Eetikakoodeks. Arvutivõrgus: <https://www.advokatuur.ee/est/oigusaktid/eetikakoodeks/euroopa-eetikakoodeks> (12.03.2019).
85. Euroopa Liidu lepingu ja Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioonid. – EL T C 202. Arvutivõrgus: [https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/oj\\_c\\_2016\\_202\\_full\\_et\\_txt.pdf](https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/oj_c_2016_202_full_et_txt.pdf) (12.04.2019).
86. Euroopa õiguskutse tuumpõhimõtete harta ja eetikakoodeks Euroopa advokaatidele. Kommentaar. 31. jaanuar 2008. Arvutivõrgus: [https://www.ccbe.eu/NTCdocument/Euroopa\\_tuumphimte11\\_1284706415.pdf](https://www.ccbe.eu/NTCdocument/Euroopa_tuumphimte11_1284706415.pdf) (21.03.2019).
87. European Commission. Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements. Brussels, COM/2017/0335. 21.06.2017. Arvutivõrgus: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/intermediaries-proposal-2017\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/intermediaries-proposal-2017_en.pdf) (10.01.2019).
88. European Commission. Report from the commission to the European Parliament and the Council on the assessment of the risks of money laundering and terrorist financing affecting the internal market and relating to cross-border activities. Brussels: 26.06.2017. Arvutivõrgus: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/ce3cb15d-5a5a-11e7-954d-01aa75ed71a1> (12.02.2019).
89. European Court of Human Rights. Factsheet – Legal professional privilege. October 2018. Arvutivõrgus: [https://www.echr.coe.int/Documents/FS\\_Legal\\_professional\\_privilege\\_ENG.pdf](https://www.echr.coe.int/Documents/FS_Legal_professional_privilege_ENG.pdf) (15.01.2019).
90. G20 Leaders' Declaration. Saint Petersburg Summit. 5-6 September 2013. Arvutivõrgus: <https://www.oecd.org/g20/summits/saint-petersburg/Saint-Petersburg-Declaration.pdf> (15.12.2018).

91. I. Teder. Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853, p 29. Arvutivõrgus:  
[https://www.oiguskantsler.ee/sites/default/files/field\\_document2/6iguskantsleri\\_seisukoht\\_vastuolu\\_mittetuvastamine\\_isiku\\_kaasaaitamiskohustus\\_ja\\_enese\\_mittesuustamise\\_oigus\\_maksumenetluses\\_0.pdf](https://www.oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/6iguskantsleri_seisukoht_vastuolu_mittetuvastamine_isiku_kaasaaitamiskohustus_ja_enese_mittesuustamise_oigus_maksumenetluses_0.pdf) (17.03.2019).
92. Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon. – RT II 2010, 14, 54.
93. Inkinen (toim) jt. Ametniku Euroopa Liidu käsiraamat, 2016. Arvutivõrgus:  
[https://www.riigikantselei.ee/sites/default/files/content-editors/Failid/EL/ametniku\\_euroopa\\_liidu\\_kasiraamat.pdf](https://www.riigikantselei.ee/sites/default/files/content-editors/Failid/EL/ametniku_euroopa_liidu_kasiraamat.pdf) (19.03.2019).
94. Legal Professional Privilege. Global Guide, 5th edition. – DLA Piper 2019. Arvutivõrgus:  
<http://www.dlapiperlegalprivilege.com/#handbook/world-map-section> (15.03.2019).
95. OECD Model Tax Convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (permanent establishment). 19 October 2012 to 31 January 2013. Arvutivõrgus:  
<http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf> (02.03.2019).
96. OECD. Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital. Arvutivõrgus: <https://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf> (05.03.2019).
97. OECD. Finantskontode alase automaatse teabevahetuse standard. Ühtne aruandluse standard. Arvutivõrgus:  
[https://home.kpmg/content/dam/kpmg/ee/other/OECD\\_Standardi\\_tolge\\_loplik\\_2.pdf](https://home.kpmg/content/dam/kpmg/ee/other/OECD_Standardi_tolge_loplik_2.pdf) (13.03.2019).
98. OECD. Model Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures. Paris: 2018. Arvutivõrgus:  
<https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf> (12.03.2019).
99. OECD. Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure. Report on disclosure initiative. February 2011. Arvutivõrgus:  
<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf> (04.04.2019).
100. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Mandatory Disclosure Rules. Action 12: 2015 Final Report. Paris: 2015. Arvutivõrgus: <https://read.oecd->



ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report\_9789264241442-en#page1 (15.03.2019).

101. P. Schasmin. Privaatsusõiguse piiramise õiguslik raamistik Euroopa Inimõiguste Kohtu ning Euroopa Kohtu lahendite alusel. Tallinn: 2016. Arvutivõrgus: [https://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/53040/schasmin\\_ma\\_2016.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/53040/schasmin_ma_2016.pdf?sequence=1&isAllowed=y) (12.03.2019).
102. Public comments on the discussion draft on Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Offshore Structures. 18 January 2018. Arvutivõrgus: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-mandatory-disclosure-rules-for-CRS-avoidance-arrangements-offshore-structures.pdf> (14.04.2019).
103. Subsidiarity and Proportionality Assessment Grid. Arvutivõrgus: [https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/annex-1-corsubsidiarity-assessment-grid\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/annex-1-corsubsidiarity-assessment-grid_en.pdf) (02.04.2019).
104. The Council of Bars and Law Societies of Europe. Statement of professional Secrecy/legal professional privilege (LLP). Brussels: 15.09.2017. Arvutivõrgus: [https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality\\_distribution/public/documents/DEONTOLOGY/DEON\\_Postion\\_Papers/EN\\_DEON\\_20170915\\_Statement-on-professional-secrecy\\_LPP.pdf](https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality_distribution/public/documents/DEONTOLOGY/DEON_Postion_Papers/EN_DEON_20170915_Statement-on-professional-secrecy_LPP.pdf) (19.03.2019).
105. The declaration of Perugia on the principles of professional conduct of the bars and law societies of the European Community. Perugia: 16.09.1977. Arvutivõrgus: [https://www.ccbe.eu/NTCdocument/perugia\\_enpdf1\\_1182334218.pdf](https://www.ccbe.eu/NTCdocument/perugia_enpdf1_1182334218.pdf) (01.03.2019).

## **Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks**

Mina, Diana Talpsepp,

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

„Maksuhaldurite koostöö direktiivist tuleneva teavitamiskohustuse kooskõla advokaadi konfidentsiaalsuskohustusega, isiku privaatsusõigusega ning enese mittesüüstamise privileegiga“,

mille juhendaja on MA Ivo Vanasaun,

1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tallinnas, **29.04.2019**